

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS DE SANTA RITA
CURSO DE DIREITO

LAMEC ENOS RIBEIRO DE CARVALHO

A CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO
ITBI NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS QUE ENVOLVAM CESSÃO DE DIREITOS SOBRE
BENS IMÓVEIS

SANTA RITA

2017

LAMEC ENOS RIBEIRO DE CARVALHO

A CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO
ITBI NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS QUE ENVOLVAM CESSÃO DE DIREITOS SOBRE
BENS IMÓVEIS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito do Departamento de Ciências
Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal
da Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque
Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Carvalho, Lamec Enos Ribeiro de.

C331c A constitucionalidade e legalidade da incidência tributária do ITBI nos negócios jurídicos que envolvam cessão de direitos sobre bens imóveis / Lamec Enos Ribeiro de Carvalho – Santa Rita, 2017.

66f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba. Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Profº. Me. Waldemar de A. Aranha Neto.

1. ITBI. 2. Fato Gerador. 3. Registro Imobiliário. 4. Cessão de Direitos. I. Aranha Neto, Waldemar de A.. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 347.235

LAMEC ENOS RIBEIRO DE CARVALHO

A CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO
ITBI NOS NEGÓCIOS JURÍDICOS QUE ENVOLVAM CESSÃO DE DIREITOS SOBRE
BENS IMÓVEIS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito do Departamento de Ciências
Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal
da Paraíba, como exigência parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque
Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data de aprovação: 08/ 05/ 2017

Prof. Me Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Prof. Ma. Andréa Costa do Amaral Motta

SANTA RITA

2017

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia. À minha família, especialmente, a minha mãe Cláudia Carvalho, meu pai Elieudo Ribeiro e ao meu tio Francisco Antônio, por não medirem esforços para que eu pudesse levar meus estudos adiante. À minha vó Maria da Conceição que foi presente em momentos importantes da minha vida acadêmica, e que está aqui, comigo, bem perto, a todo tempo, como uma companhia inesquecível. Ao meu irmão e a todos os meus amigos (os de longe e os de perto) por confiarem em mim e estarem do meu lado nos bons e nos maus momentos; e aos meus mestres, em especial ao meu orientador Waldemar Neto, pela paciência, dedicação e ensinamentos que possibilitaram que eu realizasse este trabalho.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar questões relativas às hipóteses de incidência do Imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos* - ITBI, especificamente, em relação a cessão de direitos. O tema se desvela por demais conturbado, seja sob o prisma doutrinário seja sobre o viés jurisprudencial. Defende-se nesta sucinta produção a legitimidade de incidência do ITBI sobre as cessões, a título oneroso, de direitos sobre bens imóveis, tendo em vista a expressa previsão Constitucional e legal (Código Tributário Nacional). Em que pese a clareza normativa, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça não vêm admitindo a cessão como hipótese geradora da exação ITBI, vinculando-a como abrangida pela hipótese transmissão de direitos reais sobre bens imóveis. Portanto, para os Tribunais Superiores, não haveria que se falar na hipótese cessão como fato gerador autônomo do tributo ora requestado. Nessa esteira, para as Cortes acima citadas, só estaria consolidado e aperfeiçoado o fato gerador do referido imposto quando registrado o título aquisitivo da propriedade, ainda que entre o ato negocial do proprietário (originário) e a efetiva aquisição da propriedade, pelo adquirente final, houvesse inúmeras outras relações jurídicas obrigacionais a título oneroso: cessões de direitos inerentes à propriedade. Defender-se-á, na presente produção, que razão assiste aos municípios que editam leis complementares e ordinárias considerando a cessão de direitos como sendo uma hipótese distinta da transmissão de direitos reais e, portanto, passível de tributação independentemente de registro, bastando para efeito de exação, o negócio jurídico ou a lavratura da escritura (pública ou particular), tendo em vista que tal cessão reveste-se de natureza obrigacional, não necessitando da constitutividade do registro, próprio dos direitos reais. Pesquisar sobre a materialidade da cessão de direitos no ITBI importou em fazer estudos sobre a doutrina e a jurisprudência. Neste sentido, é que aplicou-se como método de abordagem, o dedutivo, o qual parte de argumentos gerais buscando entender aspectos particulares. Com relação aos métodos de procedimentos, utilizou-se o estruturalista, pois analisou-se o fenômeno do fato gerador do ITBI no Brasil. Quanto a técnica de pesquisa adotou-se a documentação direta - a partir da análise de julgados do STF e do STJ sobre o tema -, como também a técnica de pesquisa por documentação indireta através de levantamento bibliográfico sobre o tema.

Palavras-chave: ITBI. Fato gerador. Registro imobiliário. Cessão de Direitos.

ABSTRACT

The present work aims to analyze issues related to the incidence of the Interim Real Estate Transfer Tax (ITBI), specifically, in relation to the assignment of rights. The theme is revealed as troubled, both from the doctrinal point of view and from the jurisprudential bias. In this succinct production, it is defended the legitimacy of incidence of the ITBI on the assignment, for consideration, of rights over real estate, in view of the express provision Constitution and legal (National Tax Code). In spite of the normative clarity, the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice have not admitted the assignment as a hypothesis generating the ITBI tax, binding it as covered by the hypothesis transmission of real rights over real estate. Therefore, for the higher courts, there would be no hypothesis to speak of cession as an autonomous generator of the tribute now requested. In this case, for the aforementioned Courts, only the taxable event of the said tax would be consolidated and perfected when the title to the property was registered, even though between the negotiating act of the original owner and the actual acquisition of the property by the final purchaser, There were numerous other compulsory legal relationships for consideration: assignments of rights inherent to ownership. It will be argued, in the present production, that municipalities are encouraged to issue complementary laws, considering the transfer of rights as a hypothesis distinct from the transmission of real rights and therefore taxable regardless of registration, The legal transaction or the drafting of the public deed, in view of the fact that such assignment is of a compulsory nature, not requiring the constituency of the registration, proper to the rights in rem. Research on the materiality of the assignment of rights in ITBI will matter in doing studies on doctrine and jurisprudence. In this sense, it is applied as a method of approach, the deductive, which starts from general arguments seeking to understand particular aspects. Regarding the methods of procedures, the structuralist method was used, as the moment of the ITBI generating event in Brazil was analyzed. As for the research technique, direct documentation was used - based on the analysis of STF and STJ judgments on the subject - as well as the indirect documentation research technique through a bibliographic and documentary survey on the subject.

Keywords: ITBI. Generating fact. Real estate registration. Assignment of rights.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 ASPECTOS GERAIS SOBRE O ITBI	12
2.1 LEGISLAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO DO ITBI	12
2.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI.....	15
2.2.1 Critério Material	16
2.2.1.1 Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza e acessão física.....	17
2.2.1.2 Transmissão de Direitos Reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia.....	23
2.2.2 Critério Temporal	30
2.2.3 Critério Espacial	31
2.2.4 Critério Subjetivo	32
2.2.5 Critério Quantitativo.....	33
2.3 A REGRA-MATRIZ DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL	34
3. ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIO PELA NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS.....	41
3.1 DOUTRINA DA TIPICIDADE FECHADA OU CERRADA	41
3.2 DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONTRÁRIO À INCIDÊNCIA	44
4 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS ..	48
4.1 CONTEXTO HISTÓRICO - VIABILIDADE CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS	48
4.2 A INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	53
4.3 A INTERPRETAÇÃO ECÔNOMICA NO ITBI	56
4.4 O EFEITO DO REGISTRO IMOBILIÁRIO NO ITBI	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo está imerso no campo do Direito Tributário, e tem por objeto o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter vivos* – ITBI. O intento da presente produção é demonstrar que a *transmissão* de bens imóveis e a *cessão de direitos* sobre esses constituem fatos geradores distintos do referido tributo. A partir dessa distinção buscar-se-á comprovar que existem momentos diferentes da ocorrência do fato gerador para cada hipótese de incidência desse imposto.

Adstringir a incidência do retromencionado tributo somente ao efetivo registro da transferência da propriedade terá como consequência a exclusão de uma gama relevante de operações imobiliárias que acontecem no dia a dia, deixando-a incólumes à tributação. Na realidade, com a alteração proporcionada pelo legislador quando da alteração da Constituição de 1946, através da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, o ITBI passou a ter como fato gerador não só a transmissão de bens imóveis, mas também a cessão de direitos sobre bens imóveis.

Desde 1966 o Código Tributário Nacional, ao tratar do tema, deixou evidente que o ITBI incide sobre direitos reais, não havendo qualquer novidade. Contudo, tal incidência, como já dito alhures, abrange também as cessões de direitos sobre imóveis, ou seja, direitos de natureza obrigacional ou pessoal, que são desta natureza justamente porque não foram levadas ao cartório de registro público de imóveis.

Todavia, apesar da redação do CTN no seu art.35, III, e da Constituição Federal de 1988 no seu artigo 156, II, serem claros quanto à distinção dessas hipóteses de incidência, há grandes discussões acerca dessas duas operações, pois para a doutrina majoritária e a jurisprudência dominante a transmissão e a cessão constituem a mesma hipótese de incidência, situações essas que só se concretizariam a partir do registro em cartório. Isso faz com que a previsão *in abstracto* de incidência “cessão de direitos” – prevista tanto no plano constituição, como no plano infraconstitucional –, seja desconsiderada.

Nessa esteira, alguns municípios Brasileiros têm adotado entendimento divergente do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal a respeito das hipóteses de incidência do tributo em comento, instituindo, através de leis complementares e ordinárias, normatização quanto ao surgimento do fato gerador do ITBI na cessão direitos sobre bens imóveis, inclusive, com esteio em previsões Constitucional e infraconstitucional. Isso gera uma atmosfera de insegurança jurídica em cascata, onde a jurisprudência vai de encontro à lei,

ao passo que a conduta dos municípios, em que pese se coadunarem com a lei, confronta a jurisprudência, havendo aqui, evidentemente, um conflito.

Os Tribunais Superiores possuem o entendimento de que ambas as hipóteses – transmissão e cessão – constituem um único núcleo de incidência, e que por isso, o momento de ocorrência do fato gerador do ITBI é quando do registro imobiliário no cartório, e não no momento anterior, qual seja: o negócio jurídico entre as partes, como defendem os municípios brasileiros.

A não incidência do ITBI sobre a cessão de direitos pode vir a prejudicar várias políticas sociais voltadas aos direitos humanos, já que a tributação no Brasil tem como um dos principais objetivos a concretização de políticas voltadas ao bem social, de forma a garantir a concretização de direitos fundamentais. Deixar, portanto, de tributar as cessões de direitos sobre bens imóveis, que é anterior ao registro, importa inferiorizar a qualidade de diversos direitos da população, como: saúde, educação, lazer, dentre outros.

Desta forma, este trabalho tem como objetivo justamente mostrar que a transmissão de bens imóveis constitui operação distinta da cessão de direitos sobre bens imóveis e que ambas as operações são hipóteses de incidência do ITBI.

No que tange à metodologia, utilizou-se o método de abordagem dedutivo, partindo de premissas gerais encontradas na Constituição da República de 1988, e no Código Tributário Nacional, para verificar os fundamentos da distinção entre cessão e transmissão como hipóteses de incidência desvinculadas. Quanto aos métodos de procedimentos, valeu-se do método estruturalista, analisando o fenômeno da incidência atualmente do ITBI no Brasil. Ademais, adotou-se a técnica de pesquisa por documentação direta – através da análise dos textos jurisprudenciais produzidos no âmbito dos Tribunais Superiores –, bem como, a técnica de pesquisa por documentação indireta de cunho bibliográfico, elaborada a partir de material já publicado, em livros, periódicos, artigos de internet, dentre outros, com o objetivo de reunir as principais teses favoráveis e desfavoráveis sobre o tema.

De maneira a abarcar de forma holística o tema, inicialmente abordar-se-á de forma sucinta a legislação pertinente ao ITBI, Constitucional e infraconstitucional. Doravante, abordar-se-á aspectos atinentes a matriz do tributo em baila, a materialidade da cessão de direitos, e a problemática que a envolve. Neste diapasão, com a apreciação do entendimento doutrinário e jurisprudencial e sob o prisma da dogmática jurídica, é que se fará o exame das hipóteses de incidência do ITBI perquiridos pelo Direito Tributário brasileiro.

Em momento posterior, já à guisa de conclusão, o presente trabalho debruçar-se-á sobre os argumentos favoráveis a incidência do ITBI na cessão de direitos, abordando o

dilúculo histórico e Constitucional do surgimento da dupla hipótese de incidência do referido tributo, bem como a interpretação literal e econômica da norma tributária, e os efeitos do registro imobiliário no referido imposto.

2 ASPECTOS GERAIS SOBRE O ITBI

2.1 LEGISLAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO DO ITBI

A Constituição Federal de 1988 não instituiu tributos, mas outorgou competência para que União, Estados, Distrito Federal e Municípios pudessem fazê-lo¹. No entanto, essa outorga já vem com um conteúdo material predeterminado, ou seja, a competência de cada ente federado é delimitada² pela Constituição, ao assim estabelecer, a Carta Magna não deixa qualquer liberdade para que o legislador altere fatos que podem ou não ser objetos de tributação³.

Tendo em vista a rigidez na fixação de competência tributária por parte da Constituição, os significados por ela utilizados não poderão ser modificados ou alterados por qualquer legislação infraconstitucional, com o objetivo de instituir determinado tributo sobre fato gerador que não esteja por ela previsto.

Além do mais, trata-se de rigidez constitucional, na medida em que se o texto da Lei Maior fosse modificado por legislação que lhe seja inferior a própria distribuição de competências seria alterada⁴.

Caso não houvesse essa Supremacia Constitucional da Carta Magna, e, pudesse o intérprete infraconstitucional atribuir novas acepções e interpretações ao Texto Maior, seria questionável até sua própria existência no ordenamento jurídico, como fonte de norma superior, na medida em que frágeis seriam seus comandos, os quais poderiam ser facilmente alterados.

Ressalta-se que essa outorga de competência tributária, é uma das formas utilizadas pela Constituição para dar a autonomia⁵, em sua modalidade financeira, para os Entes da

¹ Art. 145 da CF: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

² É fundamental mencionar que a terminologia empregada na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, da Constituição Federal – “Das Limitações do poder de tributar”, não tecnicamente correta, tendo em vista que os artigos referentes a Seção II delimitam a competência Tributária, isto é, destinam-se aos Órgãos Legislativos das quatro esferas de governo. Nesse sentido, é a crítica de Paulo de Barros: “as competências resultam justamente do feixe de limitações que a constituição estatui. Não existe anteriormente a elas, uma atribuição jurídica de competência legislativa plena que, por obra de ressalvas limitativas, se vai constringindo. Os mandamentos constitucionais são postos de uma só vez, de tal sorte que as faculdades e prerrogativas outorgadas surgem concomitantes, entrelaçando-se e interpenetrando-se, estranhas a qualquer cronologia. Da trama normativa nasce o perfil jurídico da competência.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 142.

³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

⁴ Idem, p. 318.

Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), tendo em vista que a dependência econômica acabaria com qualquer pretensão de autossuficiência dessas quatro pessoas jurídicas de Direito Público Interno.

Nesse sentido, Celso Barros, assim preceitua:

É um dos suportes fundamentais da Federação o poder de instituir e arrecadar tributos próprios. Não poderia haver uma efetiva autonomia dos diversos entes que compõem a federação se estes dependessem tão somente das receitas que lhe fossem doadas. Não. Sem a independência econômica e financeira não pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública. Daí porque a nossa Constituição Federal esmerar-se em conferir tributos próprios às diversas entidades que a compõem (à União, aos Estados-membros, ao Distrito federal e aos Municípios)⁶.

Ademais, é fundamental observar que a Constituição delegou a lei complementar estabelecer as normas gerais sobre direito tributário, cabendo assim, cada Ente da Federação⁷ instituir através de lei ordinária, os tributos outorgados como sendo de sua competência, conforme estabelece o art. 146 da CRFB/88.

No caso do ITBI, a lei complementar federal que estabelece as normas gerais em matéria tributária é o Código Tributário Nacional. Esse código foi promulgado sob a Constituição de 1946, através da Lei nº 5.172/1966, com status de lei ordinária, visto que não existia ainda no ordenamento jurídico brasileiro a lei complementar.

A lei complementar só veio a ser criada na constituição de 1967, com a competência de estabelecer normas gerais em direito tributário, como determinava o art. 18§1º, com a seguinte redação:

Art. 18§1º - sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

Como o CTN, apesar de ser criado com status de lei ordinária, já tratava das normas gerais em direito tributário, acabou sendo recepcionado pela Constituição de 1967, não como

⁵ Art. 18 da CF: A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

⁷ Como leciona Humberto Ávila, o "Sistema Tributário Nacional, do artigo 145 ao artigo 162, estabelece regras que delimitam constitucionalmente o poder que cada ente político possui, não deixando, como sói acontecer em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou que não podem ser objeto de tributação" ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218.

lei ordinária, mas sim como lei complementar⁸. Posteriormente, o ato complementar nº 36 de 1967, conferiu o status definitivo de lei complementar ao CTN.

Cumpra ressaltar que as Constituições Federais posteriores - 1969 e 1988 - mantiveram a cargo da lei complementar as disposições sobre normas gerais em matéria tributária, assim como manteve-se o status de lei complementar ao CTN. Conforme prevê o art. 146, da CRFB/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Porém, é importante salientar que apesar do Código Tributário Nacional ter sido recepcionado como lei complementar pela Carta Magna de 1988, alguns dispositivos previstos nele não foram recepcionados, tendo em vista, que o mesmo foi editado sob a égide da Constituição de 1946.

Dessa forma, convém observar que na época da promulgação do CTN, o ITBI estava unificado com o que hoje é conhecido, como Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações - ITCMD, e que ambos os impostos a época eram de competência do Estado. Por esta razão, é que os artigos 35 ao 42 desse código dispõe dos dois impostos simultaneamente. Dessa forma, cabe ao intérprete a função de identificar quais dispositivos se referem a cada um dos tributos referidos.

Embora o artigo 35 do CTN⁹ atribua ao Estado a competência para arrecadar e instituir o imposto em comento - na época de sua edição o ITBI era unificado e a matriz

⁸ Vide, por exemplo: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 194-196.

⁹ Art. 35 da CF: O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

constitucional previa tal competência⁷, o referido artigo, mesmo assim, foi recepcionado pelo artigo 156, inciso II, da Carta Magna, que prevê ao Municípios brasileiros, a competência, para instituir o ITBI:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Sendo assim, a competência foi ampliando e dividida entre Estados – compete o imposto causa mortis e doação (art.155, I, CF/88)¹⁰, e Municípios – compete transmissão de bens imóveis *inter vivos* (art. 156, II, CF/88) - pela constituição vigente¹¹.

2.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ITBI

A regra matriz é a previsão legal abstrata de um determinado fato que quando ocorre no mundo fenomênico gera a obrigação tributária. Esta previsão é construída através da presença de elementos, que conforme explica Paulo de Barros Carvalho, estão presentes na hipótese de incidência, quais sejam: os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, os quais acabam demonstrando a regra matriz de um tributo¹².

Esses critérios são de suma importância para a compreensão do ITBI. Sendo classificados doutrinariamente como elementos que compõem o antecedente da norma compreendido nos critérios material, espacial e temporal, e o consequente consubstanciado nos elementos pessoal e quantitativo. Por isso, analisar-se-á o imposto em comento sob todos esses critérios mencionados, a fim de melhor compreendê-lo.

Tendo em vista o objetivo da presente produção, primeiramente será enfrentado os cinco critérios acima mencionados, no que diz respeito somente a dois dos fatos geradores do ITBI: transmissão de bens imóveis e transmissão de direitos reais a eles inerentes. Posposto ao enfrentamento desses fatos geradores e de seus aspectos, tecer-se-á apontamentos sobre a

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

¹⁰ Art. 155 da CF: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - **transmissão causa mortis e doação**, de quaisquer bens ou direitos. (grifo nosso)

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 713.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p.195.

cessão de direitos à aquisição, todavia, de maneira particularizada, tendo em vista ser essa o objeto central do presente trabalho.

2.2.1 Critério Material

O critério material constitui nas palavras de Paulo de Barros Carvalho o “núcleo”, o “dado central” da hipótese tributária, formado por um verbo e um complemento a ele cabível¹³. Sendo assim, o critério material trata-se de um comportamento de pessoa tanto física como jurídica (expresso nas condições de dar, fazer ou ser), consubstanciado através da técnica de abstração da hipótese tributária¹⁴.

Sendo assim, da leitura do art. 156, II da CRFB/88, pode-se inferir a existência de três critérios materiais consubstanciadores do ITBI, quais sejam:

- i) transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis,*
- ii) transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia;*
- iii) cessão a título oneroso, por ato inter vivos, de direitos à aquisição de bens imóveis.*

Com a relação as duas primeiras hipóteses de materialidade a doutrina e a jurisprudência é pacífica no sentido de que no momento em que ocorre o fato gerador dessa materialidade deve haver a tributação do ITBI, ou seja, no momento em que houver a transmissão onerosa de direitos reais¹⁵ e essa transmissão é registrada¹⁶, no registro de imóveis competente, estará consubstanciada a hipótese de incidência tributária.

Contudo, existe divergência – como será visto mais adiante - quanto a terceira materialidade (*iii*) que envolve a hipótese de cessão de direitos a bem imóvel, que nada mais é do que uma transferência negocial de um direito em troca de valor monetário, onde não precisa haver o registro de eventual cessão em cartório.

Por valores didáticos, como dito alhures, passar-se-á a análise dos critérios matérias relacionados as hipóteses (*i*) e (*ii*), e somente após, tendo em vista as celeumas jurídicas que

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p.197.

¹⁴ Idem, p. 198.

¹⁵ Art.1.227 do CC/02: Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

¹⁶ Art. 1.245 do CC/02: Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

gravitam em torno do assunto, analisar-se-á a questão da cessão de direto enquanto fato gerador do vergastado tributo.

2.2.1.1 Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza e acessão física

Sabe-se que nem só dos vocábulos transmissão e cessão é composto o arquétipo do ITBI, mas também dos seus complementos. Nessa senda são as palavras de Aires Barreto sobre o aspecto material do ITBI:

[...] a realidade integrada por elementos vários, que não se constituirá somente no ato de transmitir, nem no da transmissão se dê *inter vivos*, nem apenas na natureza desse ato (oneroso), nem só no imóvel, mas na conjugação de todos esses termos, que conceitualmente, reporta-se ao ‘ato da transmissão *inter vivos*, por ato oneroso que tem por objeto um imóvel por natureza ou por acessão física’¹⁷.

É perceptível a importância de cada complemento para que se refira ao tributo, dessa forma, caso haja transmissão de bens, sendo estes imóveis (por natureza ou por acessão física), e a transmissão *inter vivos* (entre pessoas vivas), por meio de acordo onde existe onerosidade na relação, é que restará configurado o imposto previsto no art. 156, II, da CF/88.

Nessa esteira, percebe-se que existem institutos com conceitos intrínsecos, não expressos na Constituição nem no Código Tributário Nacional, em que a definição é inafastável para compreensão do ITBI, quais sejam: transmissão *inter vivos* onerosa, e os conceito de bens imóveis e de direitos reais relativos a eles. É por isso que adiante analisar-se-á a materialidade transmissão, bem como seus complementos.

Apenas as transmissões *inter vivos* (entre vivos) constituem hipótese de incidência tributária, excluindo-se, portanto, a sucessão *causa mortis* (em razão da morte).

O termo “a qualquer título”, presente no critério material, complementar do tributo em comento, está associado aos diversos atos jurídicos que originam transmissão de imóveis ou cessão de direitos a aquisição de imóveis, como por exemplo, contrato de compra e venda, permuta, arrematações em hasta pública, etc¹⁸.

Com relação à onerosidade, esta consiste na relação sinalagmática, que representa a causalidade que há entre prestações. Onde, a prestação de um sujeito revela-se como condição

¹⁷ BARRETO, Aires F. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.941-942).

¹⁸ SAMPAIO, Alcides F. ITBI: **Momento de incidência na compra e venda de imóveis**. In revista dialética de Direito Tributário. n.25, p.14, out.1997.

da do outro, havendo, no negócio jurídico, perdas e ganhos recíprocos. Afastam-se do fato impositivo da incidência do imposto os atos jurídicos gratuitos, como o comodato e as doações. Essas, em específico, constituem objeto de hipótese de incidência do Imposto Estadual sobre Heranças e Doações – ITCMD.

Por último temos os bens imóveis, que de acordo com o artigo 79 do código civil de 2002, são aqueles que compreendem: “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

A redação acima mostra-se menos abrangente da que havia antes no art. 43 do antigo Código Civil, que trazia a distinção de imóveis por natureza, por acessão física e por acessão intelectual. Tais conceitos não estão previsto, explicitamente, na atual redação do CC, todavia, segunda a doutrina, a partir da análise do artigo 43 do antigo *Codex*, a lógica fático-conceitual permanece.

Segundo José Alberto de Oliveira, apesar de o artigo supracitado estar revogado, deixando de ser uma definição legal para torna-se uma definição doutrinária, é importante que seja mantida sua definição, tendo em vista a lacuna do atual artigo 79 sobre o conceito de bem imóvel¹⁹.

De acordo com a doutrina civilista, pode-se dividir os bens imóveis nas seguintes categorias: por natureza, por acessão física, por acessão intelectual, e por determinação legal. Analisar-se-á cada um desses bens imóveis, para que se verifique em quais deles pode incidir o ITBI.

Os Bens imóveis por natureza, conforme definição trazida pelo artigo 43, I do CC/16 são: “o solo e suas adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”. Nesse sentido é a colocação de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, ao tratar do tema: o subsolo, as árvores (quando separadas do solo são consideradas bens móveis), os frutos pendentes (quando separados são considerados bens imóveis), são exemplos de bens imóveis por natureza²⁰.

Por sua vez, Silvio Rodrigues assim os conceitua: “os bens imóveis por natureza são aqueles que não podem ser removidos no todo ou em parte sem que destruam ou se desfaçam, sejam eles naturais ou artificiais”²¹.

¹⁹ MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI – **Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010, p.194.

²⁰ GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona, **Novo Curso de Direito Civil, Parte Geral**, 8ª edição. Volume 1. Saraiva. São Paulo, 2007. P.187.

²¹ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil, v. 1, parte geral**. São Paulo: Saraiva, 1980, p.103.

Posto esses conceitos, conforme determinação Constitucional, qualquer transmissão onerosa de bens imóveis por natureza *inter vivos* sofrerá incidência do ITBI.

Ademais, o ITBI onera também os imóveis por acessão física, que segundo Silvio Rodrigues “significa justaposição, aderência de uma coisa à outra, de modo que a primeira absorva a segunda”²². O artigo 43, II, do Código Civil revogado, assim definia:

Art.43. São bens imóveis: (...)

II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.

Assim, bens imóveis por acessão física são aqueles bens que em sua ontologia são móveis, contudo acabam adquirindo status de imóveis quando incorporados em caráter permanente ao solo, como por exemplo, construções, aparelhos de ar condicionado, torres de energia, etc.

Tem-se ainda outras duas categorias de bens imóveis: por acessão intelectual e por definição legal. Todavia essas duas categorias não são oneradas pelo imposto em comento. Contudo é importante diferenciá-lo, para afastar as dúvidas, do porquê da não incidência do ITBI sobre essas categorias.

Primeiramente, analisar-se-á os bens imóveis por acessão intelectual, a definição desse tipo de bem vem disposto na redação do artigo 43, III, CC/16: “são os bens que o proprietário intencionalmente destina e mantém no imóvel para exploração industrial, aformoseamento ou comodidade”.

Esses bens, conforme já acentuado, são móveis pela sua natureza, como exemplo pode-se citar uma churrasqueira móvel ou um maquinário, que diferentemente dos bens imóveis por acessão, podem ser removidos sem destruição da coisa. Tem-se, *in casu*, um bem que é ontologicamente móvel, porém, em face da função que é dada pelo seu proprietário para servirem a um determinado imóvel, tornam-se bens imóveis. Desta feita, não integra o fato gerador do ITBI, cuja destinação é somente para bens imóveis por natureza ou por acessão física.

Por fim, têm-se os bens imóveis por determinação legal, que nada mais são do que alguns bens considerados imóveis para efeitos legais. Assim descreve o Artigo 80 do CC/02:

Art.80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I- Os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II-O direito à sucessão aberta.

²² Idem, p.124.

Assim, como os bens por acessão intelectual, os bens por definição legal não interessa a essa primeira hipótese de materialidade do imposto, tendo em vista que a transmissão de direitos reais já está inserida na segunda hipótese de materialidade (transmissão de direitos reais), permitindo sua tributação. Com relação ao inciso II, referente a herança, por determinação constitucional, a sua transmissão é tributada pelo ITCMD (imposto de transmissão causa mortis e doações), conforme art. 155, I, da Carta Magna²³.

Nessa toada, calha ainda falar de um direito que é essencial quando se trata de transmissão de bem imóvel para efeitos de ITBI: a propriedade, tendo em vista que os bens imóveis mencionados acima são objeto desse instituto.

Conforme definição doutrinária a propriedade é o direito real que dá a uma pessoa (denominada de proprietário) domínio jurídico sobre uma coisa (bem corpóreo), tendo essa indivíduo o poder de usar, gozar e dispor de seus bens e de reavê-los do poder de quem injustamente os detenha (1228, CC/02).

A propriedade está inserida no direito das coisas, esse ramo do direito civil (livro do CC de 2002) tem por objeto as relações de domínio entre pessoas e coisas. Nessa relação têm-se dois tipos de domínio: fático e jurídico. O domínio fático é a posse – será vista mais adiante – e o domínio jurídico é a propriedade.

Na relação de domínio jurídico temos uma pessoa que é o sujeito ativo, e essa possui todos os poderes sobre a coisa (bem corpóreo, tangível). De outro lado, tem-se o sujeito passivo, que é universal, isto é, é toda a coletividade (oponibilidade *erga omnes* perante terceiros)²⁴. Portanto, temos uma relação com a coisa, oponível a todos.

Os Direitos Reais parte do conteúdo do direito das coisas, e significa, segundo Flavio Tartuce²⁵, um conjunto de institutos relacionados à propriedade²⁶, seja plena ou limitada. A propriedade é plena quando todos os elementos que a constituem estão reunidos na pessoa do proprietário, isto é, quando esse pode livremente usar, gozar e dispor do bem, assim como reivindicá-lo de quem, injustamente o detenha²⁷. A propriedade será restrita, quando há o

²³ Art.155, I da CF: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

²⁴ TARTUCE, Flavio. Direito Civil, v.4: **Direito das coisas**/Flávio Tartuce. – 6.ed.rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2014.pag 154.

²⁵ TARTUCE, Flavio. Direito Civil, v.4: **Direito das coisas**/Flávio Tartuce. – 6.ed.rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2014.pag 156.

²⁶ Segundo Hely Lopes Meirelles, “o direito de propriedade é real, no sentido de que incide imediatamente sobre a coisa e a segue em todas as mutações, diversamente do direito pessoal, que vincula as pessoas entre si, para prestações individuais, que constituem as obrigações. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito de Construir**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

²⁷ GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

desmembramento de um ou alguns dos seus quatro poderes que passará a ser de outrem, caso em que se constitui o direito real sobre coisa alheia.

É importante destacar também para fins de análise do tributo em questão, as formas de aquisição da propriedade, que são duas: originária e derivada.

A aquisição da propriedade será originária quando não existir transferência jurídica, isto é, relação jurídica de transferência entre o anterior e o novo proprietário. São exemplos desse tipo de aquisição de propriedade: o usucapião e acessão natural. Esta é um acréscimo na coisa submetidos à teoria da gravitação jurídica (acessório segue o principal), ou seja, é o aumento do volume ou valor da coisa principal, em virtude de um elemento externo, por exemplo, um desprendimento abrupto e repentino de terras gerado pela força das águas. Este desprendimento faz com que o pedaço de terra fique avulso. Este pedaço de terra se desprende de uma propriedade se acoplando a outra, gerando direito originário de propriedade ao proprietário ribeirinho beneficiado. A acessão natural pode ocorrer de várias formas: aluvião, formação de ilhas, avulsão, álveo abandonado.

A outra forma dada como exemplo de aquisição de propriedade originário é o usucapião, nesse tipo de aquisição não há relação jurídica entre o antigo e o novo proprietário. Isto é, não há transmissão da propriedade, é uma aquisição meramente pela posse prolongada no tempo.

Pelo exposto, conclui-se que no modo de aquisição da propriedade originário, o bem é adquirido de forma livre e desembaraçada (sem qualquer gravame), porque não há transferência²⁸. Nesse tipo de aquisição a propriedade é “zerada”, dessa forma, os seus acessórios, como por exemplo, os tributos, serão extintos, entendimento esse previsto no RE 94.586-6/RS, de 1984, e, por conseguinte, não haverá incidência do ITBI nos modos de aquisição de propriedade originária.

A aquisição será derivada quando houver translatividade (relação jurídica de transferência), isto é, transmissão da propriedade, registrada em cartório, de um sujeito para outro. Nesse modo de aquisição, a propriedade é adquirida com todos os gravames que pesem sobre ela (com tudo que eventualmente viciá-la). Na aquisição derivada não haverá extinção, pois existe continuidade da relação.

Esse tipo de aquisição acontece por ato *inter vivos* ou *causa mortis*. No primeiro ato, a propriedade será transmitida através de um negócio jurídico realizado entre pessoas vivas.

²⁸ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**. Direitos Reais. São Paulo: Atlas, vol. 5. p.126

Já no segundo, o patrimônio do falecido transfere-se para os herdeiros (princípio da Saisine²⁹), ocorrendo a sucessão hereditária ou testamentária.

No primeiro caso, que envolve um negócio entre vivos na transmissão da propriedade incidirá ITBI, pois trata-se da materialidade prevista no arquétipo Constitucional. Já na sucessão hereditária ou testamentaria incidirá, como já visto, outro tipo de tributo, qual seja: o ITCMD (imposto de transmissão *causa mortis* e doações), previsto no artigo 155, I da Carta Maior.

Nessa senda, somente nos modos de aquisições derivados, onerosos e *inter vivos* da propriedade incide o ITBI. Todavia, a aquisição da propriedade não é completamente constituído no ato de entrega do bem imóvel, pois como a propriedade faz parte do direito das coisas, relacionada a uma situação jurídica do direito, a transferência definitiva só acontecerá quando realizado o ato exigido nos termos do direito aplicável³⁰. Sendo assim, deve-se obedecer a solenidade imposto pelo Direito Civil para atingir a validade jurídica do ato de transmissão, qual seja: o registro em cartório de imóveis competente. Como se depreende da leitura do artigo 1245 do código civil:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.
§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Em que pese o Código Civil tratar a propriedade como direito real, o CTN (art. 35) e a CF (art. 156, II) a encaixa, enquanto fato gerador do referido tributo, não como transmissão de direito real, mas sim como transmissão de bem imóvel, o que faz com que esses eventos (transmissão de direito real e transmissão de bem imóvel) constituam fatos geradores distintos. Tendo em vista o diálogo de fontes que há entre o CTN e o CC, faz-se mister analisar esse direito acima referido, sendo isso importante para ratificar a duplicidade de fato geradores.

Então, deve-se compreender que a propriedade é um direito que se sobressai entre outros direitos reais de menor alcance, ou seja, entender de outra forma, segundo Kiyoshi Harada, seria o mesmo que juntar as duas partes do inciso II do art. 156 da CF que estão

²⁹ O princípio de Saisine regulamenta a abertura da sucessão, sendo adotado pela legislação brasileira no art. 1.784 CC/02, com a seguinte redação: aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

³⁰ Art. 116 do CC/02: Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. (grifo nosso)

separadas pelo conectivo “e” (“transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis”)³¹.

Nesse sentido, como bem pontua Francisco Ramos Mangiere, o direito de propriedade é referenciado pela primeira parte do Inciso II do artigo.156 da CRFB/88, já que a segunda parte do dispositivo parte dos direitos reais sobre coisa alheia – direito de superfície, servidão etc., enquanto a terceira parte refere-se a transferência de direitos obrigacionais³².

2.2.1.2 Transmissão de Direitos Reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia

Quanto ao segundo critério material da regra matriz da incidência do ITBI, em epígrafe, analisar-se-á igualmente ao que se fez em relação ao primeiro critério (transferência onerosa de bens imóveis), suas nuances, de maneira a possibilitar a completa apreensão do seu campo de incidência.

Conforme a leitura do artigo 1228 CC/02, a propriedade outorga os poderes de usar, gozar, dispor e reaver. Como é cediço, um de seus atributos é a exclusividade, mas esta não impede o fracionamento, podendo o seu titular, por ato oneroso ou gratuito, atribuir a um terceiro certos poderes a ela inerentes.

Como dito, é possível desmembrar os direitos do domínio, entregando à terceiro, o que não retira a priori o direito de propriedade do seu titular. Quando um ou alguns dos poderes inerentes ao domínio se destacarem e se incorporarem ao patrimônio de outra pessoa, teremos o direito real sobre coisa alheia. Nesse sentido é o conceito trazido por Goffredo Telles Júnior, para quem:

Direito real sobre coisa alheia é o de receber, por meio de norma jurídica, permissão do seu proprietário para usá-la ou tê-la como se fosse sua, em determinadas circunstâncias, ou sob condição de acordo com a lei e com o que foi estabelecido, em contrato válido³³.

É por isso que o Código Civil vigente, além do direito real de propriedade (que é o mais abrangente dos direitos reais), em que o proprietário possui todos os poderes sobre a

³¹HARADA, Kiyoshi. ITBI: **Doutrina e Prática**. 2 ed.rev.atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016. p,151.

³²MANGIERI, Francisco Ramos. **ITBI: Imposto sobre transmissão de bens imóveis**. 2 ed. São Paulo: EDIPRO, p.208.

³³JÚNIOR, Goffredo Telles. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAAFj0AC>> in DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas**. v. 4 . 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Acesso em: jan. 2017.

coisa (propriedade plena), instituiu em seu artigo 1.225, os direitos reais sobre coisa alheia (propriedade limitada).

Por conclusão natural, o direito real é exercido sobre a propriedade, mas, além do direito real de propriedade, que é o mais amplo dentre os direitos reais³⁴, o Código Civil de 2002 dispôs, em seu artigo 1.225, os direitos reais menores (sobre coisa alheia), *in verbis*:

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

III - as servidões;

IV - o usufruto;

V - o uso;

VI - a habitação;

VII - o direito do promitente comprador do imóvel;

VIII - o penhor;

IX - a hipoteca;

X - a anticrese.

XI - a concessão de uso especial para fins de moradia.

XII - a concessão de direito real de uso;

Dessa forma, exceto a propriedade, todos os direitos mencionados no dispositivo acima são direitos reais da coisa alheia, pois nascem do desmembramento de algum dos quatro poderes inerentes a propriedade.

Conforme divisão doutrinária há três classes de direitos reais sobre coisas alheia, quais sejam: direitos reais de Aquisição; os direitos reais de Uso e Fruição e os direitos reais de Garantia.

Os direitos reais de Aquisição tem como espécie: o direito do promitente comprador do imóvel. Os direitos reais de Uso e Fruição se dividem em oito espécies: a superfície, as servidões, o usufruto, o uso e a habitação, a concessão de uso especial para fins de moradia, a concessão de direito real de uso, e a enfiteuse. Enquanto que os direitos reais de Garantia se subdividem em três espécies: o penhor, hipoteca, e anticrese.

No entanto ressalta-se que na hipótese de incidência do imposto em comento não estão abarcados os direitos reais de garantia – penhor, anticrese, e a hipoteca – por expressa disposição constitucional³⁵. Ademais, não será analisado o direito real de propriedade, posto que o mesmo já fora abordado dentro da hipótese de transmissão de bem imóvel.

³⁴ VIANA, Marcos Aurélio da Silva. **Comentários ao novo Código Civil: dos direitos reais**. Vol. XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p 17-18.

³⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, **exceto os de garantia**, bem como cessão de direitos a sua aquisição. (grifo nosso)

Igualmente ao que acontece na transmissão de propriedade, vista no subitem anterior, os direitos reais sobre coisa alheia estão relacionados a uma situação jurídica do direito, e assim sendo, só incidirá o ITBI, quando estiver o negócio plenamente constituído, nesse caso, a formalidade obedecida será o registro, conforme a leitura do artigo 1227 do CC/02:

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com **o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos** (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código. (grifo nosso)

Feitas as devidas considerações sobre os direitos reais, analisar-se-á a seguir todos esses direitos reais sobre coisa alheia, verificando quando ocorre a incidência do referido tributo.

No direito real de Aquisição do promitente comprador do imóvel (também chamado compromisso de compra e venda), o titular concede parcela de seus poderes para permitir que terceiro adquira a coisa para si. Este direito real na coisa alheia é para que o terceiro possa adquirir a titularidade da propriedade, ou seja, o proprietário, mediante contrato concede a um terceiro parcelas dos poderes do domínio, para que o terceiro adquira o título (os quatro poderes inerentes a propriedade) futuramente.

Esse direito real sobre a coisa alheia está disposto no art. 1417 do CC:

Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

Da leitura do dispositivo do Código Civil, percebe-se que esse compromisso de compra e venda, só vai adquirir o status de direito real, caso não comporte cláusula de arrependimento e tenha registro do ofício competente.

Sobre esse direito real, no que tange a incidência do ITBI, quando o compromisso de compra e venda é registrado sem dúvidas está configurado o fato gerador do tributo em comento.

A grande questão paira sobre o compromisso de compra e venda sem registro, onde é transferido apenas direitos obrigacionais ou pessoais, e não reais. Uma parte da doutrina, como veremos mais adiante, defende que mesmo que não haja registro sobre compromisso de compra e venda, deve haver a incidência do ITBI, tendo em vista fundamento constitucional da parte final do art. 156, II da Carta Magna.

Além do mais, para esse seguimento doutrinário, nas palavras de José Alberto de Oliveira:

Os direitos sobre compromisso de compra e venda cedidos a terceiros consubstancia-se num complemento que não faz parte do critério material da materialidade transmissão, mas sim, do critério da materialidade cessão de direitos à aquisição, por disposição da constituição³⁶.

Dessa forma, esse compromisso de compra e venda com registro é um direito real, sendo direito real, constitui hipótese de incidência do tributo em comento, devido a previsão Constitucional.

Todavia, quando esse compromisso de compra e venda for feito, mas não houver registro, existir apenas o negócio jurídico ou sua escritura pública ou particular (quando não superior a trinta salários mínimos), incidirá também o ITBI, tendo em vista tratar-se de cessão de direitos a sua aquisição, estando consubstanciada, na terceira parte do artigo 156, II da Carta Maior, que assim dispõe: “bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

Com relação a segunda classe de direitos reais, agora referentes ao Uso e a Fruição, a primeira espécie a ser analisada será a enfiteuse. Seu conceito é extraído do Código Civil de 1916:

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui à outro o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.

A enfiteuse abarca todos os poderes da propriedade, apesar do enfiteuta não possuir a sua plenitude, tendo em vista que o senhorio direto é o proprietário que atribui a outrem o domínio útil do imóvel³⁷. A constituição de novas enfiteuses, bem como subenfiteuses³⁸, está proibida no nosso ordenamento jurídico (art. 2038)³⁹, dessa forma, a transmissão desse direito real na coisa alheia, está limitada às alienações das enfiteuses que já existem. Só nessas hipóteses, a título oneroso, e se *inter vivos* há incidência do ITBI.

³⁶ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010, p.198.

³⁷ Idem, p. 209.

³⁸ Transferência que o enfiteuta fazia de seu domínio útil a outrem, mantendo sua relação jurídica com o senhorio direto. O subenfiteuta passava a ter, em face do enfiteuta, os direitos que o enfiteuta tinha perante o senhorio direto. O enfiteuta passava a ter os mesmos direitos de senhorio direto em face do Subenfiteuta. A subenfiteuta constituía relações apenas entre o enfiteuta e o subenfiteuta. Cf. Diniz, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Vol. IV. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 337.

³⁹ Art. 2.038 do CC/02: Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores.

Ainda no que desrespeito a segunda classe de direitos reais, a segunda espécie a ser analisada será o usufruto. Este direito real está regulamentado entre os artigos 1.390 a 1.411 do CC/02. Segundo Paulo Nunes, o usufruto é “o direito real que permite ao seu titular retirar da coisa alheia, durante um certo tempo, os frutos e utilidades que ela produz, sem que lhe altere a substancia ou destino”⁴⁰.

No direito real de usufruto existem duas figuras: o usufrutuário, que é aquele que possui a posse direta da coisa, pois só com o uso direto, o usufrutuário tem o pleno exercício da coisa; e outro sujeito é denominado de nu-proprietário, a quem permanece os direitos de dispor da coisa e de perseguir o bem, ou seja, se mantém como possuidor indireto da coisa. É possível a instituição do usufruto de bem imóvel a título oneroso ou gratuito.

Conforme o art. 1393 do Código Civil, o usufruto é inalienável. Além de ser também intransmissível, tanto *inter vivos* quanto *causa mortis*, tendo em vista o seu caráter *intuitu personae*. Dessa forma, não há incidência do tributo nos casos que envolvam a transmissão de usufruto.

O tributo em comento incidirá, apenas na instituição original do usufruto e na sua extinção, se forem onerosos, por se tratarem de um direito real sobre o imóvel. Todavia na maioria das vezes é gratuita, incidindo nesses casos o ITCMD.

Ainda no estudo da segunda classe dos direitos de Uso e Fruição, têm-se o direito real de uso (compreende a concessão de uso especial para fins de moradia, e a concessão de direito real de uso), que é uma espécie de usufruto, devendo inclusive seguir as regras deste. A doutrinadora Maria Helena Diniz assim o define:

Como sendo o direito real que, a título gratuito ou oneroso, autoriza uma pessoa a retirar, temporariamente, de coisa alheia, todas as utilidades para atender às suas próprias necessidades e às de sua família⁴¹.

Tal direito vem disciplinado nos artigos 1.412 e 1.413 do Código Civil de 2002, os quais ratificam o que fora dito acima. Sendo que o *caput* art. 1.413 se liga, semanticamente, ao *caput* do art. 1.412, tendo em vista que o usufruto possibilita a prerrogativa de perceber os frutos, contudo, em virtude da natureza do direito de uso, tal prerrogativa é limitada apenas às necessidades do usuário e de sua família.

⁴⁰ **DICIONÁRIO de tecnologia jurídica.** Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, p.455.

⁴¹ DINIZ, Maria Helena, **Curso de Direito Civil Brasileiro – Direito das Coisas.** Vol. 4. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004. p.375.

Incidirá o tributo em comento somente sobre a instituição e extinção do direito real de uso, e quando for a título oneroso e relativos a bens imóveis, não estando abarcado os bens móveis para fins de tributação.

Ressalta-se ainda que integra o direito real de uso a Concessão de direito de uso especial para fins de moradia (acrescentada no art. 1225, XI, do CC/02 pela Lei n. 11.481/2007). Esse direito real é utilizado para regulamentação da ocupação de imóvel integrante do patrimônio público. Sua concessão dependerá de autorização legislativa da entidade política competente, e sempre será gratuita, pois conforme o art. 183 da CF é destinado para a moradia do próprio possuidor ou da sua família. Dessa forma, não incide o tributo em análise nesse direito real sobre a coisa alheia.

Ademais, o outro instituto de uso previsto na legislação Civil é a concessão de direito real de uso (acrescentada com a medida provisória nº 700, de 8 de dezembro de 2015, no inciso XII do art. 1.225 do Código Civil), que é um contrato instituído a título gratuito ou oneroso, feito por tempo determinado, no qual se extingui ao seu termo final.

A concessão de direito real de uso sempre dependerá de prévia autorização legislativa do ente político titular de domínio do bem concedido. Mediante a concessão, a administração pública pode ceder o uso de bens de seu domínio para o particular, de maneira remunerada ou gratuita, sob a forma de direito real resolúvel, para fomentar o desenvolvimento de atividades socioeconômicas que sejam relevantes para o interesse da sociedade.

Caso essa concessão de uso seja onerosa, e tenha ocorrido o ato de formalidade - registro no Cartório de Registro de Imóveis -, é totalmente possível a incidência do ITBI⁴². Exemplos desse tipo de Direito real sobre coisa alheia, é a concessão para exploração de rodoviária e de portos.

Já com relação à habitação, que também é um direito real pertencente a classe de Uso e Fruição, o possuidor de tal direito não pode emprestar ou alugar o imóvel que está em sua posse, e nem tampouco utilizar o mesmo para fins comerciais, mas somente, utilizá-lo como forma de moradia, ou seja, como sua residência.

Dessa forma, acaba sendo um direito real mais restrito que o direito de uso, tendo em vista que é imprescindível que o próprio titular desse direito resida no imóvel com sua família. Como na habitação não pode o imóvel ser utilizado como estabelecimento comercial, apenas para moradia, o uso do imóvel não será remunerado. Contudo esse direito real na coisa

⁴² HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática**. 2 ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p.154.

alheia quando da sua instituição ou extinção, poderá ser a título gratuito ou oneroso, sendo gratuito não há incidência do ITBI, no entanto, quando for a título oneroso, haverá incidência do tributo.

Em outro norte, porém ainda no interior dos direitos relacionados a classe do Uso e Fruição, têm-se o direito de superfície, que está disciplinado nos artigos 1369 a 1377 do Código Civil de 2002 e, também, nos artigos 21 a 24 do Estatuto da Cidade, Lei nº 10.257/01. Define-se esse direito como sendo um direito real em que o proprietário do imóvel, figurando como concedente, atribui – por tempo determinado, a título gratuito ou oneroso –, ao superficiário a faculdade de construir ou manter ali uma construção ou plantação.

No entanto, caso o imóvel já possua construções não poderá ser objeto de direito real sobre coisa alheia superfície, muito embora, segundo a doutrina, admite-se que haja a permissão de demolição do prédio existente para construção de um outro.

O contrato de superfície, como já mencionado, pode ser firmado de maneira gratuita ou onerosa. Havendo incidência do imposto em baila apenas quando o contrato for oneroso. Ademais, o direito de superfície só estará plenamente e juridicamente constituída por meio da escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis. Assim, o fato gerador apto a gerar a cobrança do ITBI será o momento do Registro⁴³. Nesse sentido é o artigo 1369 do código civil vigente:

O proprietário pode conceder a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis.

Por fim, ainda no que concerne a classe de Uso e Fruição, têm-se a análise do último direito real sobre a coisa alheia, qual seja: o direito real de servidão, que conforme ensina Maria Helena Diniz, “é um direito real sobre imóveis que, em virtude de lei ou vontade das partes, se impõem sobre o prédio serviente em benefício do dominante”⁴⁴, ou seja, um prédio serviente suporta um encargo em favor do prédio dominante, de proprietário diverso⁴⁵. É quando, por exemplo, um proprietário permite a passagem de água pluvial pelo seu terreno, para que essa água possa chegar no terreno de outra pessoa.

Nesse sentido dispõe o art. 1.378 do Código Civil:

⁴³ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010, p.180.

⁴⁴ DINIZ, Maria Helena, **Curso de Direito Civil Brasileiro – Direito das Coisas**. Vol. 4. 19ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p.187.

⁴⁵ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010, p.202.

A servidão proporciona utilidade para o prédio dominante, e grava o prédio serviente, que pertence a diverso dono, e constitui-se mediante declaração expressa dos proprietários, ou por testamento, e subsequente registro no Cartório de Registro de Imóveis.

As servidões prediais podem ser de três tipos, quais sejam: legal, natural e convencional. Estas são as que resultam da manifestação de vontade das partes, a partir de um contrato ou testamento. Esse tipo de servidão, necessariamente deve decorrer de ato jurídico *inter vivos*, que quando for oneroso, o proprietário do prédio serviente deverá necessariamente ser indenizado pela restrição imposta ao seu domínio, hipótese essa em que existe a incidência do imposto em questão⁴⁶.

Já as servidões legais advêm da lei, e são geralmente estabelecidas sem remuneração ou qualquer indenização, dessa forma, não há incidência do fato gerador do ITBI, como exemplo desse tipo de servidão, tem-se a passagem de uma água forçada.

As naturais são as que derivam de determinada situação do prédio. Geralmente essas servidões são gratuitas (como por exemplo um escoamento de água), mas há determinadas situações em que o proprietário do prédio serviente pode receber indenização pela imposição da restrição ao seu direito de propriedade, nesses casos deve incidir o tributo em questão, desde seja essa servidão registrada em cartório⁴⁷.

Ademais, considerada a natureza da servidão, as servidões não podem ser objeto de cessão autônoma. Um prédio não pode ceder a vantagem que obteve em favor de terceiro. A servidão aderiu ao prédio, pois a servidão pertence ao prédio, o titular da servidão não pode cedê-la.

2.2.2 Critério Temporal

Após a abordagem do critério material das duas primeiras hipóteses de incidência, na ordem trazida pelo art. 156, II, da CF, quais sejam, transmissão de bens imóveis a título oneroso e transmissão de direitos reais sobre esses, iniciar-se-á a explanação sobre o aspecto temporal. Cabendo repisar, porém, que a análise de tal aspecto ficará adstrito aos dois fatos geradores retromencionados, posto que quanto aos aspectos atinentes à cessão de direito,

⁴⁶ TAUIL, Roberto A, **Direitos reais sobre imóveis**. Disponível em: <[http:// consultormunicipal.adv.br/artigo/](http://consultormunicipal.adv.br/artigo/)> acesso em: Jan. 2017.

⁴⁷ Idem, disponível em: < consultormunicipal.adv.br/artigo/ >.

resguardamos a momento posterior, tendo em vista ser o objeto do presente trabalho, requerendo, por consequência, maior envergadura teórica.

Quanto ao aspecto temporal, deve haver necessariamente a declaração das conjunturas indicativas do núcleo de tempestividade para que esteja configurado o fato, por isso preceitua Paulo de Barros Carvalho que:

Seu exato conhecimento importa determinar, com precisão, em que átimo surge o direito subjetivo público de o Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito⁴⁸.

O legislador determina prazos nos quais surgem e extinguem-se direitos e deveres, isto é, o tempo, como fato jurídico, reflete-se, entre outras formas, nos eventos previstos na hipótese de incidência, com seu inícios, sua duração e seu termo final, conforme definição de Erico Marcos⁴⁹.

Dessa forma, o legislador apõe no antecedente da norma jurídica, um fato cuja existência ele constatou no mundo real, pois não há como ele flagrar fatos que ainda não aconteceram. Sendo essa a definição do aspecto temporal dos impostos, que diz respeito ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador.

2.2.3 Critério Espacial

Segundo Kiyoshi Harada esse aspecto diz respeito “ao local da concretização do fato gerador”, e que portanto está qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária⁵⁰. De certo, implica ao aspecto espacial a indicação dos “elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”⁵¹.

O legislador quando pretende regular condutas que venham a ensejar relações que tenham como objeto de suas prestações bens imóveis, normalmente atribui competência territorial a luz da localização de tais bens.

Nessa esteira, como o ITBI envolve transmissão de bens imóveis, e a competência para tal tributo é dos municípios, ocorrerá o fato gerador por previsão legal no município onde

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.p.135.

⁴⁹ DE SANTI, Eurico Marcos. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.38.

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. ITBI: **Doutrina e Prática**. 2 ed.rev.atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016. pag. 115.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.p.131.

está situado o bem, estando configurado assim, conforme o art. 156, § 2º, II, da CF, o critério espacial do ITBI⁵².

2.2.4 Critério Subjetivo

Como toda relação jurídica, a relação tributária pressupõe a existência de dois sujeitos: o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Segundo Geraldo Ataliba, para se conhecer qual seja o sujeito ativo de dado tributo é necessário pesquisa na lei, considerando que “Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo”⁵³.

Como define o art. 119 do CTN, o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que tem competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. No nosso sistema constitucional, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são titulares de tal competência⁵⁴.

Sendo assim, o sujeito ativo, nada mais é do que a pessoa política que tem o direito subjetivo de exigir a quantia correspondente ao tributo, e que por consequência passa a ter a aptidão também para arrecadar o tributo.

Por força do disposto no artigo 156, II, a competência tributária para exigir o ITBI pertence aos Municípios Brasileiros, mais especificamente ao Município da situação do imóvel, que deve exercê-la nos limites fixados pela Carta Magna.

Já conforme definição de Paulo de Barros Carvalho, “Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza fiscal”⁵⁵. Dessa forma, o sujeito passivo é aquele que se encontra como parte devedora de uma prestação numa relação jurídica.

⁵² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; § 2º O imposto previsto no inciso II: II - compete ao Município da situação do bem.

⁵³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006.p.83.

⁵⁴ Não se pode confundir competência tributária com capacidade tributária ativa. A competência tributária é a aptidão, outorgada constitucionalmente as pessoas políticas, de instituir e majorar tributos. Ao passo que a capacidade tributária ativa é a possibilidade de um determinado ente de se imitir no patrimônio de outrem. Enquanto a competência tributária é indelegável, a capacidade tributária é delegável, podendo ser exercida por outras pessoas que não políticas, a exemplo dos conselhos de classe, cuja natureza é autárquica.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.p.167.

No ITBI, o sujeito passivo é aquele determinado pelo legislador municipal, pois o artigo 42 do CTN deixou aberta essa possibilidade, ao consignar que “o contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”.

Nesse sentido preceitua Kiyoshi Harada:

O contribuinte do imposto pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispuser a lei do município tributante. A maioria das legislações municipais, elege como contribuinte o comprador, no caso de transmissão de propriedade e no caso de cessão, o cedente⁵⁶.

2.2.5 Critério Quantitativo

O aspecto quantitativo nada mais é que o grupo de informações que se obtém da interpretação dos textos legais e que faz o intérprete precisar a exata quantia devida a título de tributo⁵⁷.

Dois são os aspectos quantitativos da hipótese de incidência do imposto de transmissão de bens imóveis: a base de cálculo e a alíquota. São elementos que têm por fim valorar, quantificar o respectivo fato gerador do ITBI.

Conforme aduz Hugo de Brito Machado a “base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária”⁵⁸.

Nesse sentido dispõe o artigo 38 do CTN, “a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos”. Sendo assim, essa tem a função de mensurar a intensidade da conduta prevista no critério material da hipótese de incidência, que o contribuinte praticar, ou seja, tem a finalidade, de medir as proporções reais do fato⁵⁹.

No entanto, apenas a base de cálculo não é suficiente para se precisar o *quantum* devido pelo sujeito passivo, como anteriormente acenado, compõe, também, o elemento quantitativo a alíquota que é “[...] o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo”⁶⁰.

A alíquota portanto, nada mais é do que o porcentual incidente sobre a base, sendo alíquota referente ao ITBI fixada em lei ordinária do município competente.

⁵⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.p.431.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.op.cit, p.338

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.163.

⁵⁹ BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.115.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.164.

Ressalta-se que para fixação da alíquota não há limites combinados pela Constituição, todavia, conforme pontua Aires F. Barreto, “a inexistência de limite expresso, posto pela Constituição, não autoriza a fixação de alíquotas desmedidas, porque estaria em descompasso assim com o princípio da capacidade contributiva”⁶¹, é justamente, por isso que o STF firmou o entendimento de que são inconstitucionais fixações de progressividade das alíquotas para o imposto sobre a transmissão de bens imóveis.

Por fim, conclui-se que para saber o montante a ser pago pelo sujeito ativo na relação tributária, é fundamental a conjugação desses dois itens: base de cálculo e alíquota⁶².

2.3 A REGRA-MATRIZ DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS À AQUISIÇÃO DE BEM IMÓVEL

A Cessão de direitos à aquisição é a terceira variável de incidência do imposto, as primeiras como já comentadas anteriormente são: a transmissão de bem imóvel, e a transmissão de direito real.

Essa cessão de direito sobre bem imóvel é contrato onde uma pessoa, denominada cedente, cede a outra, denominada cessionário, os direitos que possui sobre certo imóvel. Ambas estão simplesmente fazendo uso de sua liberdade de contratar⁶³.

Mais especificamente, a cessão de direitos sobre imóvel constitui-se em acordo de vontades que, por instrumentos que assumem diversas nomenclaturas (cessão de direitos de posse, recibo de compra e venda, promessa de compra e venda, compromisso de compra e venda)⁶⁴, e que gera efeitos no mundo jurídico, ou seja, trata-se de negócio jurídico contratual que faz nascer para as partes um vínculo de natureza obrigacional. Diz-se obrigacional ou pessoal, porque apenas às partes encontram-se vinculadas aos seus termos.

Essa circunstância opõe-se às características típicas do direito real que, quando constituído ou transmitido, gera para seu titular direito oponível a todos, isto é, *erga omnes*, do qual decorre o denominado direito de seqüela⁶⁵.

⁶¹ BARRETO, Aires F. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.p.952.

⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006. 114.

⁶³ Art. 421 do CC/02: A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato. Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.

⁶⁴ Art. 107 do CC/02: A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

⁶⁵ Art. 1.228 do CC/02: O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (grifo nosso)

A cessão de direitos sobre bens imóveis não tem o condão de gerar direitos *erga omnes*, pois sua natureza é tipicamente obrigacional, dando causa ao nascimento de um direito de natureza pessoal em favor do cessionário. Este poderá exigir judicialmente o adimplemento do contrato perante o cedente⁶⁶, mas não contra terceiros.

Qualquer direito sobre bens imóveis podem ser cedidos mediante cessão de direitos, pois as partes são livres para contratar, salvo quando diante de norma de ordem pública que lhe interditem tais ações. Sendo assim, gozando da livre administração de seus bens⁶⁷ e interesses, aquele seja titular de algum direito pessoal ou real sobre imóveis pode cedê-lo a outrem, apenas cabe ressaltar que, quando deseja ceder, definitivamente, a outrem seu direito de natureza real sobre imóvel, como já visto acima, o Código Civil determina que tal cessão definitiva denomina-se “transmissão ou transcrição” e que, para tornar-se eficaz, é necessário registrar o título aquisitivo no Cartório de Registro Público de Imóveis onde o mesmo se encontra matriculado (art. 1.245 do Código Civil).

Às vezes, porém, não se elabora instrumento específico para a cessão, apenas se elabora uma procuração, instrumento do contrato de mandato⁶⁸, que, por seus termos, deixa entrever a existência de um negócio jurídico ocorrido sobre o imóvel. Trata-se da figura do mandato em causa própria⁶⁹, onde o mandatário, no lugar de agir no interesse do mandante, age no seu próprio interesse, e elabora para si a procuração, declinando no instrumento cláusulas em que faz afirmações nos seguintes termos: que o mandatário tem o direito de transferir, em cartório, a propriedade do imóvel especificado; que o mandato foi passado em caráter irrevogável; que o mandatário está desobrigado do dever de prestar contas, entre outras que denunciam a verdadeira operação de cessão de direitos que ali ocorreu.

Pela cessão de direitos sobre imóveis o cedente cede ao cessionário os direitos de que dispõe. Em regra, são cedidos pela cessão de direito os direitos de uso e gozo do imóvel (direitos inerentes a propriedade), estando também, implícito ou explícito, que o cessionário, por estar recebendo tais direitos, tem a prerrogativa de ceder, a terceiro, os direitos que acaba de receber.

⁶⁶ Art. 389 do CC/02: Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

⁶⁷ Art. 221 do CC/02: O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

⁶⁸ Art. 653 do CC/02: Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. **A procuração é o instrumento do mandato.** (grifo nosso)

⁶⁹ Art. 685 do CC/02: Conferido o mandato com a cláusula "em causa própria", a sua revogação não terá eficácia, nem se extinguirá pela morte de qualquer das partes, ficando o mandatário dispensado de prestar contas, e podendo transferir para si os bens móveis ou imóveis objeto do mandato, obedecidas as formalidades legais.

Os direitos de uso e gozo fazem parte das prerrogativas típicas do direito de propriedade, segundo o artigo 1.228 do Código Civil⁷⁰. Poderia também o cedente ceder ao cessionário o direito de dispor do bem imóvel? O direito de dispor do bem imóvel pressupõe o fato de ser legítimo proprietário do mesmo, pois somente este tem o direito de dispor do imóvel. Sendo assim, esse direito estará sempre reservado ao proprietário do imóvel, pois somente ele poderá transferir a propriedade do mesmo através de escritura pública a ser registrada no Cartório de Registro de Imóveis onde o mesmo se encontra matriculado.

Ocorre que, muitas vezes, o proprietário que esteja na posição de cedente, ao realizar o negócio jurídico de cessão dos direitos de uso e gozo do imóvel, também dá sua anuência em firmar contrato de mandato, que, por meio de procuração, autoriza o cessionário a transferir para si ou até para outrem, o direito real de propriedade do imóvel, mas este sempre estará realizando tal ato em nome do proprietário (cedente e mandante, neste caso).

Dessa forma, quando houver a cessão de direitos à aquisição, onde há a transferência negocial de um direito em troca de valor monetário estará configurada a terceira hipótese do ITBI. Diferentemente das outras duas hipóteses de incidência em que é necessário obrigatoriamente registro, na cessão de direitos não há nenhuma solenidade imposta por lei.

Quando se fala em cessão de direitos, e esses se referem aos direitos que compõem a propriedade, necessariamente deve-se abordar o instituo da posse, já que conforme o artigo 1.196 do CC/02 o possuidor é todo aquele que tem um dos poderes inerentes à propriedade, isto é, basta que o indivíduo tenha o uso, o gozo, disposição, ou reivindicação da coisa, não sendo necessário a vontade de ter a coisa como sua.

Dessa forma, prevaleceu o entendimento majoritário da teoria objetiva⁷¹, de Ihering, que defende como único elemento para constituir a posse o *corpus*, ou seja, basta o domínio da coisa para que esteja caracterizada a posse, elemento *animus*, nessa teoria, já estaria incluindo no *corpus*⁷².

Os modos de aquisição da posse pela doutrina são classificados em originários e derivados. Sendo aquisição da posse originária não há incidência do ITBI, pois não existe nessa hipótese consentimento do possuidor precedente. Dessa forma, as aquisições originárias da posse não seriam atos onerosos, pois não existe um transmitente. Sendo assim, é impossível alegar que exista hipótese de incidência em aquisição originária da posse.

⁷⁰ Art. 1.228 do CC/02: **O proprietário tem a faculdade de usar, gozar** e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (grifo nosso)

⁷¹ Em detrimento da teoria subjetiva, de Savigny, que entende como elemento constitutivo da posse, além do *corpus*, o *animus*, ou seja, a intenção de exercer sobre a coisa o direito de propriedade.

⁷² Diniz, Maria Helena. **Curso de direito civil Brasileiro**. Vol.IV.18 ed. São Paulo: Saraiva,2002, p.36-37.

Todavia, as aquisições derivadas de posse estão sujeitas ao tributo em comento, já que nesse tipo de aquisição existe onerosidade e transmissibilidade, isto é, tem-se um negócio jurídico onde há transmissão do imóvel com consentimento de precedente possuidor⁷³.

Um exemplo de cessão de direitos de posse é quando o cedente é o legítimo proprietário do imóvel e cede onerosamente alguns dos direitos inerentes a propriedade a um terceiro (cessionário), nessa hipótese incide o ITBI sobre a cessão desses direitos e se o cessionário utilizar sua prerrogativa de obter a transmissão do direito real de propriedade sobre o imóvel, também ocorre a incidência do ITBI sobre este último fato gerador.

Contudo, havendo recolhimento do ITBI na primeira oportunidade, isto é, no fato gerador da cessão de direito, não há que se falar em novo recolhimento sobre o fato gerador posterior, ou seja, a transmissão do direito real de propriedade, pois interpretação que conduzisse a esse recolhimento duplicado não se sustentaria pelo princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

Sabe-se que a Administração Fiscal deve observar no processo de exação tributária o devido processo legal (art. 5, inciso LIV, da CF)⁷⁴, no qual está inserido implicitamente, em sua faceta material, o princípio da proporcionalidade. Sendo assim, tributar tanto a cessão de direito como a transmissão da propriedade, seria desobedecer o devido processo legal tributário, por afronta à proporcionalidade.

Por outro lado, cabe aqui esclarecer que ambos os fatos geradores existem, sendo viável à Administração Tributária efetuar o lançamento por qualquer deles, ou seja: é possível, com fundamento no instrumento de cessão de direitos (parte final do art. 156, II, CF) realizar o lançamento do ITBI ou, de outra banda, é possível realizar o lançamento com base na escritura pública de compra e venda que foi registrada no Cartório de Registro de Imóveis onde está matriculado o bem. O que não é possível é a convivência de ambos os lançamentos, mas qualquer dos fatos geradores são passíveis de lançamento.

Ocorre que, muitas vezes, o cessionário, mesmo depois de vários anos de realizada a cessão, nem faz o recolhimento do ITBI devido com fundamento na cessão de direito, nem toma as providências para transmitir a propriedade do imóvel, momento em que, necessariamente, em virtude da prática administrativa dos cartórios, teria de fazer o recolhimento prévio do ITBI. Em casos como esses, se a Administração Tributária que, por

⁷³ GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2007

⁷⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - **ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.** (grifo nosso)

qualquer meio lícito, toma conhecimento da existência do fato gerador da cessão de direito, adota, por dever funcional, a providência de efetuar o lançamento sobre o fato gerador noticiado e, como já mencionado, tal lançamento já “contempla” eventual obrigação de recolhimento do ITBI, caso o cessionário deseje transmitir o direito real de propriedade sobre o referido imóvel.

Outro exemplo de cessão de direitos à aquisição é quando da celebração de um compromisso ou promessa de compra e venda, hipótese está em que por motivos diversos, o promissário comprador não tenha mais interesse em continuar no imóvel, e o negócio jurídico, nesse caso, ainda não foi totalmente quitado⁷⁵. Então esse promissário, não tendo mais interesse em residir no imóvel⁷⁶ cede seus direitos de uso e gozo sobre o compromisso celebrado originalmente para uma terceira pessoa.

Como o cedente não é o proprietário do imóvel, logo, é titular de direitos de natureza obrigacional ou pessoal. Dessa forma, é realizado um contrato de cessão - entre o cedente e o cessionário - de direitos sobre o compromisso de compra e venda. A esta cessão inicial, pode suceder-se diversas outras cessões, sem que o compromisso original seja totalmente quitado. Exemplificando, suponha-se que um proprietário, denominado simplesmente de proprietário “A”, ceda os direitos sobre seu imóvel para B, Cessionário. Adiante, o cessionário “B”, não querendo ou por qualquer outra razão, não disposto a transferir para si a propriedade do imóvel, resolve realizar outra cessão de direitos com um terceiro, denominado de cessionário “C”. Há de se perceber que, nesta segunda operação, o cessionário “B” figuraria no respectivo instrumento como “cedente”.

Na situação hipotética, há duas cessões de direitos sobre o imóvel, ambas em sequência, não importando o tempo passado entre ambas. Não há de se negar que houve dois fatos geradores de ITBI, podendo a Administração Tributária lançar o referido imposto em qualquer uma das duas operações. Na segunda cessão, o cedente, denominado de cessionário “B”, não é proprietário do imóvel, contudo, essa circunstância não lhe retira a prerrogativa de poder repassar o direito que tem a um terceiro, o cessionário “C”, salvo se estivesse impedido para tanto por alguma cláusula contratual anteriormente firmada com o proprietário “A”, no momento da primeira cessão de direitos.

Ainda nesse exemplo hipotético, o cessionário “C” pode vir a querer transferir para si a propriedade do imóvel. Também aqui, como ocorreu nos parágrafos acima, vai ocorrer novo

⁷⁵ No caso em que o compromisso de compra e venda foi realizado para que fosse quitado através de parcelas.

⁷⁶ Macedo, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010. p. 202.

fato gerador do ITBI, que é a transmissão de direito real que se dará entre o legítimo proprietário “A”, único capaz de transferir o direito real da propriedade, e o cessionário “C”, interessado em adquirir a propriedade do móvel.

Contudo, analisando agora o exemplo hipotético, defronta-se com 3 (três) fatos geradores, mas apenas diante de 2 (duas) operações imobiliárias. Nesse caso, como já mencionamos acima, não seria sustentável uma cobrança de 3 (três) ITBIs para 2 (duas) operações, logo, a Administração Tributária, para atender ao princípio da razoabilidade, deve optar por realizar apenas 2 (dois) lançamentos, utilizando uma das seguintes alternativas: ou se lançam as 2 (duas) cessões de direito, do proprietário “A” para o cessionário “B” e deste para o cessionário “C”; ou se lança a transmissão de direito real do proprietário “A” para o cessionário “C” e apenas 1 (uma) das cessões mencionadas.

Nesta última alternativa, como não existe norma na Constituição Federal ou no CTN que determine, de maneira categórica qual das duas cessões de direito deva ser lançada juntamente com a transmissão de direito real, entendemos que a solução deva ficar a cargo da legislação de cada Município, quando for disciplinar a matéria relativa à sujeição passiva do ITBI, até porque, segundo o artigo 42 do CTN⁷⁷, a legislação municipal é livre para considerar como contribuinte qualquer das partes na operação tributada.

O fato é que, neste segundo exemplo hipotético, há três fatos geradores de ITBI, patentemente demonstrados, e que, por dever funcional, a Administração Tributária deve utilizar ao menos 2 (dois) deles para realizar o lançamento, evitando uma cobrança insustentável de 3 (três) ITBIs para 2 (duas) operações imobiliárias.

Este exemplo hipotético contou com a participação de 3 (três) atores, porém, não necessariamente as operações havidas no mercado imobiliário restringem-se a 3 (três) pessoas. Há exemplos em que figuram 4 (quatro), 5 (cinco), 6 (seis) ou mais pessoas envolvidas, formando um encadeamento de cessões de direito que, não raras vezes, perdura por vários anos, sem que qualquer das partes leve o título aquisitivo para registro no Cartório de Registro de Imóveis onde se encontra matriculado o bem.

Acontece que essa cadeia de direitos, segundo Alberto de Oliveira, “apesar de ter gerado manifestações de riqueza pelas partes em cada contrato, pode passar ao largo da tributação se tais negócios não forem registrados”⁷⁸. Sendo necessário apenas que o último cessionário, ao quitar a compra, chame para participar da lavratura da escritura pública ou

⁷⁷ Art. 42 do CTN: Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

⁷⁸ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010. p.183.

particular apenas aquele que figurou como promitente vendedor no compromisso de compra e venda original⁷⁹.

Depois dessa análise sobre a materialidade da cessão de direitos abordar-se-á os demais critérios da regra-matriz do ITBI quanto a essa hipótese de incidência.

Com relação ao aspecto temporal, como já mencionado alhures, se perfaz no próprio momento da cessão de direitos, pois nesse já está consubstanciado a situação fática apta ensejar a tributação, não sendo necessário nenhuma formalidade. Diferentemente do que ocorre na transmissão de bem imóvel e de direitos reais a ele relativos, onde é necessário o registro.

No que diz respeito ao critério espacial, assim como na materialidade transmissão de bem imóvel, cabe o imposto ao município da situação do imóvel, conforme Diploma Constitucional (art. 156, § 2º, II, da CF).

Já no que concerne ao critério pessoal ou subjetivo, o sujeito ativo é os Municípios, pois é quem tem competência tributária para exigir o tributo em comento, conforme disposição Constitucional; e o sujeito passivo é qualquer das partes envolvidas na cessão de direitos – cedente ou adquirente – conforme legislação específica do ente tributante.

Por fim, tem-se o critério quantitativo que tem por finalidade valorar o respectivo fato gerador do imposto. Os elementos que valoram e dão números aos tributos são: a base de cálculo e alíquota. O CTN no seu art. 38 preceitua a base de cálculo como sendo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. No entanto, no caso da materialidade de direitos relativos à aquisição de imóveis, a base de cálculo refere-se ao valor venal dos direitos cedidos, e não do imóvel envolvido na transação; e a alíquota nada mais é do que o percentual que incide sobre a base de cálculo do tributo.

Pois bem, faz-se necessário verificar, ante todo o exposto, se a cessão de direitos forma ou não uma regra matriz de incidência tributária independente, contendo em sua estrutura todos os seus requisitos, inclusive, o aspecto material, o qual foi aqui tratado. Doravante enfrentaremos essa celeuma, analisando o atual cenário jurisprudencial e doutrinário quanto a incidência ou não do ITBI sobre a cessão de direitos.

⁷⁹ Idem, p.183.

3. ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAL E DOUTRINÁRIO PELA NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS

3.1 DOUTRINA DA TIPICIDADE FECHADA OU CERRADA

Conforme se abstrai da parte final do artigo 156, II do Texto Maior⁸⁰, temos a competência para os Municípios e o Distrito Federal instituírem o ITBI sobre cessão de direitos a sua aquisição⁸¹.

Segundo a doutrina da tipicidade fechada, a materialidade “cessão”, conforme a previsão Constitucional, está relacionada a aquisição de bens imóveis e dos direitos reais relativos a eles. Sendo assim, o complemento do vocábulo cessão seria o verbo adquirir.

Para adquirir qualquer bem imóvel, como também os direitos reais sobre bem imóvel, é necessário o registro no cartório de imóveis, segundo o disposto no artigo 1227 do código civil, esse seria o momento da ocorrência do fato gerador.

Cumprir registrar conforme dispõe artigo 114 do CTN, que o fato gerador nada mais é do que a situação definida em lei como sendo necessária e suficiente a sua ocorrência, ou seja, é a descrição pela lei de um fato abstrato que, uma vez acontecido na realidade, constitui a obrigação tributária.

Desse conceito, percebe-se que a vontade de ambos os sujeitos, ativo e passivo, não compõe característica necessária do fato gerador tributário. Isto é, uma vez caracterizado no mundo real, a hipótese prevista na norma tributária, qual seja: o registro, passa a existir um liame jurídico que obriga o devedor ao pagamento da respectivo tributo.

Nessa esteira, o fato gerador da obrigação de pagar ITBI para a doutrina majoritária, como pontua Barreto, é no momento em que tenha ocorrido a transmissão (defendem que aqui também está consubstanciado a cessão), e está só ocorre quando da transcrição (inscrição, matrícula, registro) do título aquisitivo no registro imobiliário competente⁸².

Pelo o arquétipo do ITBI, segundo a doutrina majoritária, fica evidente que o simples contrato, mesmo que finalizado, não tem proeminência jurídica, tendo em vista que, somente o instrumento público ou privado registrado em ofício civil, concede juridicidade ao fato

⁸⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, **bem como cessão de direitos a sua aquisição.** (grifo nosso)

⁸¹ MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis**; prefácio Kiyoshi Harada. 2 ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p.210.

⁸² BARRETO, Aires F. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.948.

tributável. Isto é, o fato de transmitir imóvel por ato oneroso, somente se demudará de juridicidade e consequentemente terá relevância para o Direito Tributário se, formalizado conforme a prescrição Civil. Nesse sentido é a colocação de Barreto:

[...] a transcrição do título é elemento integrativo do arquétipo constitucional, uma vez que indispensável para o fato-efeito expressamente mencionado pela Constituição, [...] a transcrição é condição *sine qua non* para operar, efetivar, realizar a transmissão da propriedade imobiliária; decorre como se vê, das expressas disposições do nosso direito Positivo⁸³.

Dessa forma, a doutrina da tipicidade fechada defende a não incidência do ITBI antes do registro, segundo os doutrinadores dessa corrente, admitir que o fato gerador do ITBI ocorre em um momento anterior ao do registro, seria afrontar o princípio da legalidade⁸⁴ e causaria insegurança jurídica.

Nessa esteira é o pensamento de Marcelo Colombelli quanto ao fato gerador do ITBI, expõe seu pensamento no seguinte sentido:

Deve incidir o ITBI após o registro e não antes, como tem urdido a viciosa praxe de nossos Cartórios e Tribunais. Só a transmissão após o registro que constitui o direito frente ao sujeito passivo total. O direito real só se cria *per se stante* quando seu exercício é a fonte da publicidade indispensável⁸⁵.

Ademais, afirmam esses doutrinadores que a luz da interpretação e integração do artigo 109 do CTN⁸⁶ as definições, bem como o alcance dos institutos do direito privado, devem ser respeitos pelo legislador tributário, tendo em vista que a integralidade do direito é única, ou seja, os conceitos e formas do direito privado devem ser utilizados quando sejam referidos pela lei tributária na definição de fatos de aplicação da norma.

Nesse sentido, o artigo 110 do CTN⁸⁷ é claro ao afirmar que caso uma lei não-tributária já defina o conteúdo de determinado instituto, a lei tributária não pode modificá-la.

⁸³ BARRETO, Aires F. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 942-943.

⁸⁴ Nesse diapasão a legalidade tributária é compreendida como tipicidade cerrada, que na lição de Luciano Amaro, seria o imperativo de que todos elementos necessários a tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei. (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

⁸⁵ MEZZOMO, M.C. **Breves apontamentos sobre a incidência do ITBI e IPTU**. Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria-RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/ITBI-IPTU.htm>>. Acesso em Fev. 2017.

⁸⁶ Art. 109 do CTN: Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

⁸⁷ Art. 110 do CTN: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Como o Código Civil remete ao registro como ato que torna consubstanciada a transmissão (que engloba a cessão), não poderia o legislador eleger outro momento como definidor de tal instituto.

É o que defende Colombelli Mezzomo, afirmando que o interprete só pode valer-se dos conceitos do Direito Civil:

Se o Direito Civil determina que é o registro que formaliza a transferência *tolitur quaestio*, o isolamento a que se refere, segundo o tributarista, não deve forrar, nem mesmo o civilista não tem sentido. Ora, é claro que o registro do contrato no Registro de Imóveis tem um antecedente que é a celebração do contrato. No mundo dos fatos isto é indubitável, pois as leis naturais determinam que toda consequência tem uma causa. Mas o que nos interessa não são os antecedentes causais naturais. Se o Direito Civil determina que é a transcrição que perfectibiliza a compra e venda de imóveis, ou melhor dizendo, a sua transmissão (exceto por usucapião e sucessão hereditária onde se opera ope legis), então é somente nesse momento que se há falar em transmissão. Se a legislação tributária não definiu o que seja a transmissão e quando ela se opera, o intérprete e aplicador do direito há que se valer dos conceitos de Direito Civil e nestes está expresso que só há transmissão quando houver o registro. Somente quando efetuado é que se pode falar em evento econômico translativo de propriedade⁸⁸.

O direito tributário não pode modificar aquilo que o direito imobiliário (campo do direito civil) disciplina. Isto é, o direito tributário não pode alterar os conceitos e formas já tratados em outro ramo, como no caso em comento⁸⁹. Dessa forma, diante da sua esterilidade, a legislação tributária, em matéria de definição e limitação de competência tributária, deve adotar os conceitos e tratamentos definidos no campo do direito privado, não podendo criar conceitos autônomos, os quais sequer encontram guarida no ordenamento jurídico (nesse sentido é o que pugna a tipicidade fechada, para quem todos os requisitos de incidência devem estar previstos – princípio da exclusividade – não cabendo ao aplicador do direito, no caso concreto, valorar quaisquer variáveis, nem mesmo as manifestações de riqueza, aparentemente tributáveis).

Para fins imobiliários e, também para fins de tributação do ITBI, a cessão de direitos, segundo Omar Augusto, “pressupõe uma forma solene para atingir sua validade jurídica, qual seja, o registro em cartório de imóveis”⁹⁰, como vêm esculpido nos artigos 1245 e 1227 do Código Civil.

⁸⁸ MEZZOMO, M.C. **Breves apontamentos sobre a incidência do ITBI e IPTU**. Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria-RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/ITBI-IPTU.htm>>. Acesso em 04/03/2017.

⁸⁹ MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis**; prefácio Kiyoshi Harada. 2 ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 207.

⁹⁰ MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis**; prefácio Kiyoshi Harada. 2 ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 210.

Nessa senda, o tributo somente pode ser exigido após o registro para parte da doutrina tributarista, conforme propugna a tipicidade fechada, tendo em vista que as outras duas hipóteses de incidência trazidas pela Constituição Federal – transmissão de direitos reais e cessão de direitos – equiparam-se a uma transmissão de bens imóveis para fins de incidência tributária.

Sendo assim, a cessão de direito é não tributável, pois o momento do fato gerador, como já dito anteriormente, só é configurado com o registro no cartório de imóveis competente. Defendendo esse pensamento, Moacyr Pinto Jr:

Consequentemente, o tributo somente pode ser exigido após o tal registro. Tendo em vista a matriz constitucional do ITBI, pode-se afirmar que o seu fato gerador é a transmissão onerosa de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, e de cessão de direitos à sua aquisição, efetuada entre pessoas vivas.

[...]

Nem promessa de compra e venda, nem cessão de direito nem mesmo escritura de compra e venda, ainda que quitados, irretroatáveis e irrevogáveis, constituem, per se, fato gerador do ITBI. Apenas o registro no Cartório Imobiliário de instrumento hábil à transmissão da propriedade de bem imóvel, de direitos reais sobre imóveis ou de cessão à sua aquisição constitui fatos geradores do ITBI⁹¹.

Por todos esses motivos a doutrina da tipicidade fechada defende que a materialidade cessão de direitos possui como verbo de complementação adquirir (aquisição), não constituindo hipótese distinta da transmissão onerosa, já que ambas tem como complementação o mesmo verbo e, por conseguinte, constituem o mesmo fato gerador, pressupondo sempre para sua tributação o registro imobiliário.

3.2 DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL CONTRÁRIO À INCIDÊNCIA

É forte o entendimento das Cortes Superiores no sentido de que a transmissão de imóvel, para fins de caracterização do fato gerador do ITBI, se realizará com a transferência da propriedade no Cartório de Registro de Imóveis competente, pressupondo, portanto, sempre o registro. Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. 1. Rechaço a alegada violação do art. 458 do CPC, pois o Tribunal a quo foi claro ao dispor que **o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento.** 2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que

⁹¹ PINTO JÚNIOR, Moacyr. **O fato gerador do ITBI**. Texto confeccionado em 31/07/2006. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3635/O-fato-gerador-do-ITBI>>. Acesso em jan.2017.

somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes do STJ. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 215.273/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2012, DJe 15/10/2012). (grifo nosso)

Pela referida decisão, o STJ sustenta que pelo disposto no arquétipo do ITBI, somente estará configurada a hipótese de incidência do imposto a partir de instrumento público ou particular⁹² registrado em Ofício Civil competente. Desta forma, a mera cessão de direitos que não seja registrado, não é tributável, pois não tem condão de atribuir juridicidade ao fato.

A obrigação tributária surge a partir da ocorrência da situação jurídica prevista na legislação tributária, a qual deriva da transmissão da propriedade do imóvel. Ocorre que, nos termos da legislação Civil, apenas a partir do registro em Cartório de Imóveis torna-se eficaz a transferência do domínio real do bem. Em julgado recente o STJ reafirmou esse entendimento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ITBI – RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA ALÍNEA B DO ART. 105, III, DA CF/88, APÓS A ENTRADA EM VIGOR DA EC 45/2004 – ART. 148 DO CTN – SÚMULA 211/STJ – ITBI – FATO GERADOR(...) 3. O fato gerador do Imposto de **Transmissão de Bens Imóveis ocorre com o registro da transferência da propriedade no cartório imobiliário, em conformidade com a lei civil. Precedentes. (STJ, Resp 764.808)** STJ - ARE: 798241 RJ, Relator: Min. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, Data de Julgamento: 12/04/2007. Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 11-04-2014 PUBLIC 14-04-2014) AgRg no AgRg no REsp 764.808/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 12/04/07. (grifo nosso)

As decisões do Superior Tribunal de Justiça estão em harmonia com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

ITBI – FATO GERADOR – CESSÃO DE DIREITOS SOBRE INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL – TRANSMISSÃO NÃO CONFIGURADA – TÍTULO MERAMENTE OBRIGACIONAL – EXAÇÃO INDEVIDA – SENTENÇA MANTIDA. - **O fato gerador do ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, nos caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro, seja do instrumento de compra e venda, seja de eventual instrumento de cessão de direitos sobre o bem imóvel. Obrigação que, até o registro, limita-se ao âmbito obrigacional, não se configurando a fattispecie do tributo.** - Legislação tributária municipal não pode alterar conceitos trazidos pelo direito privado ao negócio feito pelas partes, exclusivamente para fins de ampliar a exação tributária (arts. 109 e 110 do CTN). Inclusão de negócio pessoal

⁹² Quando o negócio jurídico não for superior a trinta salários mínimos a escritura pode ser particular. No entanto acima de trinta salários mínimos obrigatoriamente deverá ser por instrumento público, é o que dispõe o art. 108 do CC/02: Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

(obrigacional) como suficiente para o fato gerador de tributo vinculado ao negócio com efeito de transmissão da propriedade (real), pela legislação local, é inconstitucional e ilegal. (STF - RE: 934.091 SP, Relator: Min. Luís Roberto Barros, Data de Julgamento: 15/08/2016, primeira Turma, RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PUBLIC 15-08-2016). (grifo nosso)

Nesse julgado, alegou-se violação ao art. 156, II, da Carta Magna. Sustentou-se no recurso que para verificar a possibilidade de incidência ou não do imposto há que se considerar também o ato da cessão de direitos obrigacionais sobre o imóvel, como fato gerador do tributo, e não somente o registro do bem imóvel. Ademais, a incidência tributária não poderia ficar dependendo simplesmente de questões formais para poder incidir. Requereu-se dessa forma, que fosse reconhecida a incidência do ITBI sobre as cessões de direitos não levadas a registro.

No entanto, a Suprema Corte, reafirmou que a pretensão recursal não merecia prosperar, pois a transmissão do imóvel, para fins de caracterização do fato gerador do imposto, somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade no Cartório de Registro de Imóveis, tendo em vista que a mera cessão está no âmbito obrigacional ou pessoal, e assim sendo, o fato gerador não estaria configurado.

Nesse mesmo sentido é a decisão da Ministra Cármen Lucia sobre o tema:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI. FATO GERADOR: REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (STF - ARE: 798241 RJ, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 01/04/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 11-04-2014 PUBLIC 14-04-2014). (grifo nosso)

A Ministra Cármen Lúcia, em seu relatório, afirmou ser harmônico o entendimento da Corte do Supremo Tribunal Federal, em considerar que só se efetiva a transmissão do bem imóvel com o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Percebe-se que a jurisprudência firma severamente que os municípios não podem estabelecer momento diverso para que reste configurada a hipótese fática capaz de atrair a incidência da exação do ITBI, posto na transmissão de direito real, como entendido pelo Supremo, está inserta a cessão.

Reafirmando os posicionamentos acima, o Ministro Edson Fachin considera que também ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem, conforme a seguinte decisão:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel. **2. A jurisprudência do STF considera ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem, de modo que exação baseada em promessa de compra e venda revela-se indevida.** 3. Agravo regimental provido. (AG REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 759.964, RJ, Relator: Min. EDSON FACHIN, data de julgamento: 15/09/15, primeira turma, PUBLIC- 15/09/15). (grifo nosso)

Nessa esteira, tem direcionado a jurisprudência dos Tribunais Superiores, no sentido de não admitir a cobrança de ITBI antes do registro, independentemente de ter ocorrido um negócio jurídico cedendo direitos sobre o imóvel. Assim, o aspecto temporal desse tributo é tão somente no registro imobiliário, não se admitindo sua cobrança em fases anteriores, como no momento da escritura (pública ou particular), ou então do negócio jurídico sobre bem imóvel.

Dessa forma, por todo o exposto percebe-se que tanto o STF como o STJ corroboram no sentido da exigência do registro do título perante o cartório de imóveis, para que esteja configurado o fato imponible do imposto municipal em comento. Tendo em vista que antes do registro, somente existe uma relação de direito pessoal entre as partes da relação jurídica, não configurando uma obrigação jurídica e, por conseguinte, a cobrança do ITBI.

4 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS

4.1 CONTEXTO HISTÓRICO - VIABILIDADE CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DO ITBI NA CESSÃO DE DIREITOS

O ITBI surgiu no Direito Brasileiro no século XIX, no ano de 1809, através do Alvará de nº 3, com nome à época de imposto do Sisa, subscrito pelo ex-Vice Rei e Presidente do Real Erário do Brasil, o Conde de Aguiar, e não tinha como fato gerador a transmissão de bens imóveis, mas a compra, venda, e a arrematação de bens de raiz.

A primeira previsão Constitucional do imposto Sisa foi na Constituição de 1891, que estabelecia como fato gerador do tributo apenas a transmissão de bens imóveis, tendo competência⁹³ tributária exclusiva para instituí-lo os Estados-membros, segundo o art. 9, III, da referida Constituição.

Já com a promulgação da Constituição de 1934, houve uma alteração na sistemática que até então vigorava, com a cisão do imposto de transmissão de propriedade em dois outros impostos⁹⁴: i) imposto sobre transmissão da propriedade imobiliária *inter vivos*, art. 8, I, “c”; e ii) imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária *causa mortis*, art. 8, I, “b”.

Apesar da cisão do imposto, a competência permaneceu a cargo do Estado, bem com a única hipótese de incidência do fato gerador do imposto que continuou sendo a “transmissão de propriedade”.

Nas Constituições de 1937⁹⁵ e 1946⁹⁶ não houve qualquer alteração do texto Constitucional com relação ao referido imposto, manteve-se a distinção entre as transmissões *inter vivos e causa mortis*, e continuou a garantir aos Estados a capacidade e a competência tributárias em relação ao referido tributo.

⁹³ Art. 9 da CF de 1891: É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1 °) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2°) sobre Imóveis rurais e urbanos; 3 °) **sobre transmissão de propriedade;** (grifo nosso)

⁹⁴ Art. 8 da CF de 1834: Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana; **b) transmissão de propriedade causa mortis; c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade.** (grifo nosso)

⁹⁵ Art. 23 da CF de 1837: É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: I - a decretação de impostos sobre: a) a propriedade territorial, exceto a urbana; **b) transmissão de propriedade causa mortis; c) transmissão de propriedade imóvel inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;** (grifo nosso)

⁹⁶ Art. 19 da CF de 1946: Compete aos Estados decretar impostos sobre: I- propriedade territorial, exceto urbana; **II – transmissão da propriedade causa mortis; III – transmissão da propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades.** (grifo nosso)

Com o desenvolvimento e o aumento significativo das cidades no Brasil, na metade do século XX, os legisladores, à época, a partir das pressões dos prefeitos, aumentaram a competência tributária Municipal, através da emenda constitucional nº 05/1961, que alterou a redação original da Constituição de 1946, e outorgou aos municípios brasileiros a competência para instituir o imposto de transmissão de *bens inter vivos*, com a justificativa de que essa atribuição ajudaria na necessidade de custeio de serviços públicos. Nesse sentido é a redação do art. 29, III, da CF de 1946:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:

III - sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961). (grifo nosso)

Já a competência para instituir e arrecadar o imposto de transmissão *causa mortis*, não foi alterado pela emenda constitucional nº 5 de 1961, permanecendo assim, sob competência Estadual, segundo o artigo 19, I, § 1º § 2º da CF de 1946:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - Transmissão de propriedade ***causa mortis***;

§ 1º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados.

§ 2º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. (grifo nosso)

A competência dos municípios para instituir e arrecadar o imposto, na hipótese de transferência de bens imóveis *inter vivos*, não perdurou muito tempo, pois com a emenda constitucional nº 18/1965, restabeleceu-se a junção dos impostos de transmissão de bens imóveis, *inter vivos e causa mortis*, deixando-os sob competência estadual.

No entanto, essa não foi a única modificação trazida pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, houve uma ampliação em termos de hipótese de incidência do referido imposto, pois o legislador percebendo que fazer o imposto incidir apenas sobre a transmissão da propriedade de bens imóveis, ou seja, apenas sobre os direitos reais, tinha como consequência o fato de que um conjunto relevante de operações imobiliárias terminavam não sendo

tributadas, pois não eram levadas a registro⁹⁷, e que, por isso, permaneciam ocultas a terceiros.

Dessa forma, o legislador deu nova redação a constituição de 1946, passando o referido tributo a incidir também sobre a *cessão de direitos sobre bens imóveis*, ou seja, direitos de natureza obrigacional ou pessoal⁹⁸, e não somente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais a ele relativos.

Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo. (grifo nosso)

Na sequência, com o objetivo de regulamentar a EC n. 18/65 foi publicado o Código Tributário Nacional – CTN, em 25 de outubro de 1966. Ao tratar do tema, o CTN deixa evidente que o ITBI continua a incidir sobre direitos reais, ou seja, sobre *transferência de propriedade* – o que já ocorria – e também sobre a *cessão de direitos de bens imóveis*. Como demonstra a redação do CTN:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II. (grifo nosso)

A Constituição de 1967 continuou com a mesma intenção de referendar a incidência do imposto sobre a transmissão de direitos reais, e também sobre cessões de direitos sobre bens imóveis, in verbis:

⁹⁷Art. 1.227 do CC/02: Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Art. 1.245 do CC/02: Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel. § 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

⁹⁸ Assinala Washington de Barros Monteiro que “obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio”. MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007, v.4, p.8.

Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, **bem como sobre direitos à aquisição de imóveis.** (grifo nosso)

Houve pouca modificação no art. 24, I, § 2º - por ocasião do ato complementar de nº 40, de 1968⁹⁹ e do art. 23, I, da Emenda Constitucional nº 01 de 1969¹⁰⁰. Dessa forma, apesar de algumas modificações no texto, a essência do que foi estabelecido na emenda constitucional nº 18 de 1965 manteve-se. Sendo assim, o imposto continuou a ser de competência estadual e as hipóteses de incidência – transmissão e cessão – permaneceram.

Com a Constituição de 1988, houve uma descentralização tributária, com o objetivo de buscar dar aos municípios brasileiros mais recurso, é por esse motivo que grandes alterações quanto à competência de arrecadar e instituir impostos foram feitas pelo legislador.

Entre tais alterações, o objeto do presente trabalho, é sobre a que gerou a divisão do imposto sobre transmissão de bens imóveis em dois novos e distintos impostos, um desses impostos, ficou sob a competência do Estado e Distrito Federal, e tem como fato gerador a “*transmissão, causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos*”, previsto no art. 155, I, CRFB/88¹⁰¹; e o outro imposto, que tem fato gerador a “*transmissão ou cessão de direitos inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis*”, ficou sob a competência dos Municípios, como disposto no art. 156,II, CRFB/88. Nesse sentido preceitua Eduardo Sabbag:

Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos Estados e do Distrito Federal, dando ensejo ao atual ITCMD estadual; por outro lado, a transmissão inter vivos e de caráter oneroso de bens imóveis passou a ser exclusividade da competência dos Municípios, abrindo-se para o ITBI municipal¹⁰².

⁹⁹ Art. 24 do ato complementar de nº 40-Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, **bem como sobre direitos à aquisição de imóveis.** (grifo nosso)

§ 2º - O imposto a que se refere o nº I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

¹⁰⁰ Art. 23 da emenda constitucional nº 1/1969- **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:** I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e **acessão física e de direitos reais** sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; (grifo nosso)

¹⁰¹ Art. 155 da CF/88: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - **transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;** (grifo nosso)

¹⁰² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.p.1696.

Dessa forma, seguindo o que foi estabelecido pelas constituições anteriores, a redação atual do artigo 156, II, da CRFB/88, manteve a incidência do ITBI sobre a cessão de direitos sobre bens imóveis:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, **bem como cessão de direitos a sua aquisição**; (grifo nosso)

Enfim, fica evidente, pelo estudo histórico das Constituições Federais, que não apenas a transmissão do direito real é hipótese de incidência do imposto, mas também as cessões de direitos sobre bens imóveis, tendo em vista que tal exação é prevista na Carta Magna.

Assim, demonstrada a viabilidade jurídica da incidência da tributação das cessões de direitos sobre bens imóveis pelo ITBI, os municípios podem instituir a cobrança sobre esse fato gerador¹⁰³. Pois é cristalino o entendimento de que todas as constituições a partir da EC n.º 18 de 1965, acolheram um outro conceito para figurar como materialidade do ITBI, o qual não guarda relação com os direitos reais para fins tributários.

Contudo, se não se dá aplicabilidade à parte final do inciso II do artigo 156 da Constituição Federal e nega-se vigência ao inciso III do artigo 35 do CTN, entendendo que as cessões de direito não são fatos geradores do ITBI, o cessionário sente-se estimulado a permanecer como mero sujeito de direito obrigacional ou pessoal de caráter resolúvel, pois nesta condição, não haveria a incidência do ITBI, logo, o custo da operação seria menor.

A doutrinadora Sandra Cristina Denardi, tratando sobre o tema, vem abonar a posição aqui sustentada:

Referidas cessões, de acordo com o direito posto, não configuram transmissão de propriedade. Daí a constituição incluí-las como passíveis de alcance pelo ITBI – inter vivos, com o intuito de evitar que sucessivas cessões fossem levadas a efeito entre particulares, sem que sofressem a incidência do imposto¹⁰⁴.

Nesse sentido mesmo sentido preceitua José Alberto de Oliveira:

¹⁰³ Conforme dispõe o artigo 114 do Código Tributário Nacional: "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

¹⁰⁴ DENARDI, Sandra Cristina. ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – inter vivos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p.329.

(...) Não negamos que o conceito de direito privado relativo ao conjunto *sígnico transmissão de bem imóvel* e de *direitos reais* a ele relativos tenha sido acolhido nas últimas Constituições, inclusive na de 1988. Mas o que ocorre, conforme as considerações de ordem histórica, é que tais Constituições também acolheram um outro conceito para figurar como materialidade do ITBI, que se constrói a partir do conjunto *sígnico cessão direitos à aquisição de bem imóvel*, o qual não guarda correlação com os direitos reais para fins tributários, como quis o contribuinte, ao fazer questão de apartar tal conjunto *sígnico* da classe de direitos reais, nos dispositivos relativos à competência tributária para instituir o ITBI¹⁰⁵.

Dessa forma, impedir a incidência da exação sobre a cessão é contrariar os artigos 35, III, do CTN e 156, II, da CRFB/88, que preveem de forma clarividente que a transmissão de bens imóveis é uma operação distinta da cessão de direitos sobre bens imóveis e que por isso ambas são fatos geradores do ITBI.

Além disso, se a cessão e a transmissão fossem equivalentes como defende a doutrina da Tipicidade Cerrada, não teria sido necessária a inclusão da expressão “cessão de direitos” a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965. É de uso convencional a diretriz de interpretação que afirma não existir palavra inútil na Carta Magna. Utilizar interpretação que vise atribuir inutilidade a trecho da Constituição, não corresponde à melhor técnica.

Desta feita, impossível é desconsiderar as palavras contidas no Texto Maior, mormente quando elas advêm de uma modificação superveniente (inclusão do termo cessão pela Emenda nº 18 de 1965), o que demonstra a intenção de abarcar novas possibilidades, como é o caso em questão.

4.2 A INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA TRIBUTÁRIA

Tanto o Texto Constitucional de 1988, no seu art. 156, II, como o art. 35, III, do CTN, utilizam a expressão “cessão de direitos” para contrapor à noção de que somente os direitos reais dão origem a hipótese de incidência do ITBI.

Dessa forma, quando da leitura de “cessão *de direitos*” nos referidos dispositivos, deve-se ver que aí existe a possibilidade de materialidade de cessão de direitos obrigacionais, que se situam no âmbito de direito das obrigações, não havendo a necessidade nesses casos do registro para que esteja configurado o fato gerador. Essa é a interpretação razoável sobre os dispositivos que tratam sobre essa problemática.

Além do mais, é nítido pela redação dada nos dispositivos acima que a Carta Maior outorgou para os Municípios, três variantes de materialidades – mencionadas no subitem 2.3.1

¹⁰⁵ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais** – São Paulo: Quartier, 2010. p.187.

- para o Sisa que configuram o momento do fato gerador do tributo em comento. Quais sejam:

- a) **transmissão** "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis,
- b) **transmissão de direitos reais** sobre bens imóveis, exceto os de garantia;
- c) **cessão a título oneroso**, por ato inter vivos, de direitos à aquisição de bens imóveis¹⁰⁶.

Nessa esteira, como o fato gerador é a ocorrência fenomênica bastante para trazer à existência a obrigação tributária. Dessa forma, quando da subsunção entre duas premissas: uma maior, previsão legal em abstrato (hipótese de incidência tributária), e outra menor, fato concreto verificado no plano real (fato gerador, propriamente dito), surge a obrigação tributária.

Sendo assim, o legislador ao descrever na lei tributária integralmente os elementos constitutivos do fato em abstrato, enseja conformidade com a legalidade e favorece a segurança jurídica, sem deixar desvios de interpretação que causariam falta de confiança da sociedade para com o Direito Tributário.

Nessa esteira, é evidente que não é apenas a transmissão de imóveis e de direitos reais que foi eleita como sendo uma hipótese possível de incidência do ITBI. A Carta Magna admite, de maneira cristalina, como hipótese de incidência, a mera *cessão de direitos à aquisição de imóveis*, ou seja, a simples constituição de uma relação obrigacional pode servir como fato gerador in concreto do ITBI. Nessa linha é a percepção de Aires F. Barreto, que assim pontua:

Terceira variável da hipótese de incidência é a cessão de direitos à aquisição de imóveis. Ficam submetas ao imposto, por exemplo, as cessões de compromisso de compra e venda, uma vez que se trata de cessão irrevogável de direitos de propriedade imobiliária. Essas cessões, juridicamente, não configuram transmissão de propriedade. Bem por isso, foram destacadas pela constituição com variável para a criação do ITBI. Com essa atribuição de competência, previne, a carta magna, a possibilidade de sucessivas cessões de compromisso ficarem à ilharga do campo impositivo¹⁰⁷.

No entanto, embora seja evidente a interpretação de que o Sisa é composto por essas três materialidades, parece que com relação a hipótese de incidência quando da cessão à título oneroso, trazida claramente na carta magna de 1988 e pelo CTN, foi “apagada” por parte da

¹⁰⁶ Observa-se que todas essas hipóteses representam manifestações de riquezas. Diferentemente do que pugna a tipicidade fechada, o Estado deve na averiguação de quais fatos tributar, voltar-se mais para as manifestações de capacidade tributária, do que para a rigidez normativa. Se não fosse isso, tem-se que há previsão constitucional e infralegal claras quanto a incidência tributária quando da cessão onerosa.

¹⁰⁷ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**, São Paulo: Saraiva, 2009. p. 745.

doutrina e jurisprudência que não vêm admitindo a tributação do ITBI antes do registro no cartório competente.

Devido ao entendimento majoritário tanto na jurisprudência como na doutrina, quando da operação administrativa, só é atribuída a ocorrência para fins do ITBI somente quando do registro (transmissão dos direitos reais), desvirtuando a terceira hipótese de incidência.

Esse entendimento atual sobre a matéria afeta a segurança jurídica da relação jurídico tributária, pois, a lei que define o momento da ocorrência da obrigação está sendo olvidada. Além do mais, como já mencionado anteriormente, considerar que a materialidade do ITBI só está presente quando do registro em cartório, é deixar ocultos uma diversidade de negociações que acontecem sem que as partes registrem a operação, impedindo assim, que haja tributação do referido imposto sobre uma gama enorme de manifestação de riquezas.

Não obstante as decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça mencionada, resta claro que tais decisões dizem respeito somente as hipóteses de transmissão de propriedade e transmissão de direito real, e essas não são as únicas hipóteses de incidência do ITBI, o que é facilmente observado a partir da análise cuidadosa dos dispositivos normativos, bem como de uma análise desses sob seu aspecto histórico, literal¹⁰⁸ e constitucional.

Isso porque, como ocorre em vários outros impostos, nada impede que a própria lei tributária possa escolher um dos atos ligados à hipótese de incidência tributária para considerar como sendo o do momento da ocorrência do fato gerador¹⁰⁹.

Nesse sentido é o entendimento de Alcides Sampaio, para quem, desde a criação, o imposto teve como materialidade a cessão de direitos, sendo o registro, segundo o mesmo, apenas um mero ato destinado a tornar o negócio oponível a terceiros, fato que se mostrou presente desde a emenda nº 18 de 1965 que alterou a constituição de 1946, colocando ao texto constituição a hipótese da “cessão de direitos”¹¹⁰.

¹⁰⁸ Nesse ponto, como é mezinho na hermenêutica, a Constitucional não tem palavras desnecessárias. Portanto, se houve o destacamento do termo cessão, quando da manifestação do poder originário em 1988, é porque houve a intenção do constituinte de também onerar tais operações. Isso é corroborado, inclusive, pelo desenvolvimento histórico da matéria, tendo em vista o aumento semântico da incidência do ITBI a partir da emenda número 18 de 1965, quando passou a prever a incidência desse tributo sobre a cessão. Sendo assim, que sentido teria alargar a redação, sem que a ela o interprete desse qualquer valor jurídico? Repise-se, na Constituição não há termos sem valor e sem sentido.

¹⁰⁹ CONTI, José Mauricio. **Direito Financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1988.

¹¹⁰ SAMPAIO, Alcides F. **ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis**. In revista dialética de Direito Tributário n 25 p.14/36

Ainda conforme o referido autor, o disposto no artigo 156, II da Constituição Federal faz referência à “transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis”, e considerando que o registro imobiliário é efetuado unicamente na forma da Lei 6.015/73, ficaria inócua a expressão “a qualquer título” presente na norma Constitucional, só fazendo sentido caso estivesse associada aos diversos atos jurídicos que originam transferência ou cessão de direitos sobre imóveis¹¹¹.

No entanto, não obstante a clareza dos textos Constitucional e legal, prevalece atualmente o entendimento de que só está configurado o fato gerador com o ato do registro. Entendimento que acaba por gerar insegurança jurídica, ao possibilitar inúmeras cessões; bem como, prejuízo aos cofres públicos, por escusar da hipótese de incidência tributária, fato gerador plenamente hábil a criar a obrigação tributária.

4.3 A INTERPRETAÇÃO ECÔNOMICA NO ITBI

O vocábulo *cessão* contido no art. 156, II, da CRFB/88 não foi empregado no seu sentido jurídico, mas sim econômico, tendo em vista que para a ciência tributária, o que prevalece é a realidade dos fatos econômicos, ou seja, o fato gerador revestido de caráter econômico é que tem relevância para o direito tributário.

Dessa forma, por exemplo, praticado uma cessão de direitos relativos a um negócio de compromisso de compra e venda já nasce a obrigação para o fisco de tributar, pois já houve a ocorrência do fato gerador, devido a aferição econômico da relação jurídica tributária.

Nesse sentido também é o entendimento de Zelmo Denari, para quem:

O fato gerador in concreto, como categoria de fato jurídico, não é propriamente, um fato econômico, mas sobretudo, um fato de significado de econômico. A particularidade é o seu significado econômico, ou seja, a sua aptidão para revelar capacidade contributiva¹¹².

Comunga do pensamento acima os doutrinadores da “interpretação econômica”, que defendem a realidade dos fatos econômicos para a cessão de direitos a aquisição. Para essa corrente, a obrigação tributária para o contribuinte surge quando firmado o negócio jurídico da cessão de direitos ou no momento da escritura desse negócio, e não no registro, que é um ato posterior ao fato gerador do tributo.

¹¹¹ SAMPAIO, Alcides F. **ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis**. In revista dialética de Direito Tributário, out. 1997, n 25 p.17/36.

¹¹² DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed, Forense, 1996, p. 168.

Um dos doutrinadores que defendem esse pensamento é Amílcar de Araújo Falcão, o qual, na sua obra “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, assim preceitua: “Já se vê que ao direito tributário interessa precipuamente o resultado econômico, ou seja, a relação econômica subjacente no acontecimento ou fato definido como fato gerador”¹¹³.

Nesse contexto, entende-se prevalecer a doutrina da interpretação econômica, tendo em vista que a onerosidade que envolve a cessão de direitos, situação essa prevista como hipótese de incidência do fato gerador, não deve ser associada ao pagamento que se faz quando do registro da escritura pública, - pois esse é apenas um ato estatal, que independe da exigência do imposto - mas, sim, quando da consumação do negócio entre as partes.

Alcides da Fonseca Sampaio arremata o pensamento exposto acima defendendo que a hipótese de incidência do ITBI está configurada no momento em que é verificado a existência de reflexo econômico:

Sendo certo que o “fato gerador é a exteriorização de uma realidade econômica”, já se antevê que o fato gerador do ITBI não pode ser a transcrição no Registro Geral de Imóveis, a qual, no plano civil, visa a conferir oponibilidade de erga omnes ao direito real adquirido, restando examinar a situação jurídica que serve de causa á transferência do imóvel, isto é, o contrato de compra e venda ou de permuta, arrematação etc., para se precisar o momento em que ocorre a circulação de riqueza (fato econômico) apta a dar nascimento à obrigação tributária (...)

O Direito leva em conta a realidade em que se situa, sendo notório que o registro no RGI será feito pelo adquirente se, ou quando, quiser. Ora, sendo o tributo, por definição, uma prestação compulsória (CTN - art. 3º) e se caracterizando a obrigação tributária por ser uma obrigação ex lege, exatamente pelo fato de a vontade do sujeito passivo não exercer qualquer influência sobre o vínculo que o prende ao sujeito ativo, é desarrazoado supor que o legislador constituinte elegeesse esse momento para fazer incidir a regra de tributação¹¹⁴.

Dessa forma, a onerosidade da relação não está associada ao pagamento que se faz pelo registro da escritura no Cartório Imóveis Competente, mas, sim, à contraprestação devida pelo cedente ao cessionário¹¹⁵.

Além do mais, o art. 116 do CTN é claro ao afirmar que não se pode atribuir a materialidade do imposto a um único átimo, deve-se analisar qual a situação ocorrida apta a ensejar o fato gerador, como se depreende no referido dispositivo:

¹¹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 4. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.69.

¹¹⁴ SAMPAIO, Alcides da Fonseca. **ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis**. Revista Dialética, out. 1997, n. 25, p. 14.

¹¹⁵ SAMPAIO, Alcides da Fonseca. **ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis**. Revista Dialética, out. 1997 n. 25, p. 25.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Da leitura do respectivo dispositivo conclui-se que na previsão de situação de fato, do inciso I, ocorre a hipótese de incidência desde o momento em que as circunstâncias materiais produzam seus efeitos, tal perspectiva refere-se a cessão de direitos, a qual depende, para sua ocorrência, da simples aferição econômico, como por exemplo, um negócio jurídico onde há a cessão de direitos inerentes a propriedade.

Já quando se refere a situação jurídica, deve-se associá-la a transmissão, a qual se dá com o registro, ato apto a institucionalizar o negócio jurídico, dando efeitos legais, próprios dos institutos que necessitam de serem institucionalizados pelo Município, para terem validade jurídica. Por tal razão, só haverá a constituição definitiva do fato gerador, quando de sua constituição definitiva, a qual se dá, repise-se, pelo registro, o qual é promovido pelo cartório competente.

Ademais, após o advento da lei complementar nº 104/2001- conhecida como lei da antielisão – qualquer discussão no sentido de não poder haver interpretação econômica sobre as normas tributárias foi superada, tendo em vista que a partir da referida lei permitiu-se a utilização da interpretação econômica no campo tributário. Cite-se, aqui, o seu parágrafo único, do art. 116, *in verbis*:

Art.116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

Diante dessas considerações, conclui-se que quando o CTN no art. 35, III, e a constituição federal no artigo. 156, II, se referem ao vocábulo *cessão*, está nada mais do que se referindo à cessão econômica de bens imóveis, ou seja, a negócios jurídicos que possuem como fato gerador a circulação econômica, e que, portanto, não estão adstrito ao ato estatal do registro público, mas tão somente a escritura, pois aí, já há reflexos econômicos (mera situação fática).

Findando as exposições aqui encampadas, seguem as palavras de Aliomar Baleeiro, para quem, não é imprescindível o registro público enquanto ocasionador de fatos geradores, nesse sentido, segue:

O direito tributário, em princípio, não adota formas sacramentais. Elas não são instituídas *ad solenitatem*, mas *ad probationem*, no interesse da apuração da verdade nas relações entre sujeito passivo e o Fisco.”

[...]

Juridicamente, tem por fato imponível ou fato gerador da obrigação fiscal, a transferência de domínio, isto é, o contrato de compra, a doação, etc.. e não a transcrição do instrumento do registro Público¹¹⁶.

Por tudo que foi exposto, conclui-se que é tolamente possível a incidência do ITBI antes do registro, quando da cessão. Destarte, deve prevalecer, conforme os fundamentos até aqui trazidos, o entendimento da doutrina que defende a interpretação econômica, tendo em vista que o Município é dado cobrar as manifestações materiais de riqueza e não apenas atos formais que simplesmente ratificam aquelas.

4.4 O EFEITO DO REGISTRO IMOBILIÁRIO NO ITBI

Os registros públicos, regulados pela Lei Federal n.º 6.015, de 31 de dezembro de 1973, existem para dar publicidade a diversos atos praticados por pessoas que estão no gozo de seus direitos. Não somente a publicidade, mas também a segurança e autenticidade de tais atos ficam resguardadas¹¹⁷, com a existência deste serviço relevante e de caráter público, que é exercido por delegação a particulares, nos termos do artigo 236 da Constituição Federal¹¹⁸.

Da leitura das normas relativas ao Registro Público de Imóveis percebe-se, nitidamente seu propósito de ser um banco de dados que passa a registrar, desde a matrícula, todas as vicissitudes ocorridas com o bem de raiz durante a sequência dos anos.

A intenção manifesta é fornecer à sociedade em geral um serviço público que deixe transparente e acessível a todos a condição e circunstância de cada imóvel existente naquela localidade, transmitindo, assim, a ideia de clareza e maior confiabilidade aos negócios jurídicos cujo objeto refere-se aos imóveis ali matriculados. O rol de atos sujeitos a registro ou averbação é deveras extenso, conforme se percebe na leitura dos inciso I e II do artigo 167

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: forense, 1993.

¹¹⁷ Lei Federal n.º 6.015/73: Art. 1º Os serviços concernentes aos Registros Públicos, estabelecidos pela legislação civil para autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, ficam sujeitos ao regime estabelecido nesta Lei.

¹¹⁸ Art. 236 da CF: Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

da Lei Federal n.º 6.015/73. O inciso I conta com 42 itens detalhando os eventos sujeitos a registro e, em sequência, o inciso II relaciona 30 itens de atos sujeitos à averbação.

Diante disso, não seria compatível com o propósito de criação do serviço público de registro de imóveis que um conjunto considerável de operações relativas a tais imóveis ficasse ao largo do mencionado registro. O legislador, mesmo que de forma não intencional, fulminaria o propósito de existência do serviço público de registro de imóveis, se não desestimulasse a permanência, não raras vezes por vários anos, de um conjunto operações que não seriam levadas a registro.

Registrar apenas e tão somente no registro público de imóveis a transmissão do direito real do proprietário diretamente para o último cessionário numa extensa cadeia de cessões de direito, deixando ocultas várias operações, não seria compatível com a aspiração de segurança jurídica esperada pelos contribuintes.

Além do mais, se o negócio jurídico já foi feito pelas partes, e houve a cessão de direitos do bem imóvel, o ato do registro não passa de uma mera formalidade que apenas exaure um negócio já perfeito e acabado.

Nesse sentido são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado a seguir transcritas:

(...) desde o momento em que o comprador e vendedor convencionaram a compra e venda já se admite que produza seus efeitos, mesmo antes de convenientemente formalizado. (...) o tributo já pode ser recolhido, tendo em vista que os atos restantes constituem mera formalização, para efeitos civis¹¹⁹.

Dessa forma, chegadas as partes a um denominador comum, o negócio jurídico estará consumado, pois houve aferição econômica nessa cessão de direitos. Caso haja posteriormente o registro, é tão somente para dar formalização e eficácia erga omnes.

Por tudo que foi exposto, conclui-se que a cessão de direitos não ocorre no ato do registro, mas sim em momento anterior, qual seja: o acordo de vontade entre as partes, pois é nesse momento que está configurada a materialidade do imposto nessa hipótese de incidência. Sendo tal conclusão importante, inclusive, para fomentar a segurança jurídica, tendo em vista que a mesma estaria arranhada caso os fatos geradores tributários fossem veiculados apenas por estruturas conceituais, uma vez que a realidade social e econômica são bem mais concretos do que aquelas.

¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 396-397).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisou-se na presente produção um dos principais temas atinentes ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis *Inter vivos*, qual seja, a questão da delimitação de seu fato gerador. Tendo em vista a complexidade imanente do assunto, buscou-se tecer apontamentos outros, correlatos ao objeto central do presente estudo, de maneira a entender de forma holística suas nuances conceituais e práticas.

Inicialmente, foi abordado a regra matriz de incidência tributária do ITBI, em seus cinco aspectos, quais sejam: material, temporal, espacial, pessoa e quantitativo. No ponto, não se ficou adstrito somente ao fato gerador cessão, mas se explanou, de forma sucinta, os outros dois fatos geradores (transmissão de propriedade e transmissão de direitos reais a ela inerentes), de maneira a discerni-los.

Após, de maneira a dialetizar o tema, abordou-se os argumentos contrários e favoráveis a incidência tributária sobre a cessão de direitos.

Como visto, a doutrina e jurisprudência contrária pugnam pela não incidência, tendo em vista o argumento de que cessão e transmissão constituem um só fato gerador. No caso, para essa corrente, não existiria cessão de direitos pessoais ou obrigacionais, mas somente cessão ou transmissão de direitos reais, e esses só ocorreriam quando do registro no cartório de imóveis competentes. Tal posição é adota pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Noutra senda, corrente favorável afirma que a cessão de direitos é uma hipótese de incidência distinta da transmissão, com momentos e formas distintas de ocorrência. Sob tal perspectiva, tal corrente afirma que negar tal *discriminem* denota afrontar a própria literalidade constitucional e infralegal, lesando a segurança jurídica. Ademais, importa em desconsideração de um conjunto de manifestações econômicas plausivelmente tributáveis.

Dentre os argumentos favoráveis, trouxe-se o de viés histórico. Em suma, diante do desenvolvimento constitucional do tributo em alusão, tendo em vista que com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, houve um acréscimo ao Texto Maior, o qual veio a incluir na hipótese de incidência tributária outro fato gerador, qual seja, cessão de direitos. Portanto, sob as perspectivas histórica, verifica-se possível a tributação, uma porque não haveria sentido acrescentar algo que em nada mudaria a realidade *a quo* (comparação das previsões anterior e posterior a emenda supracitada).

No caso, o aspecto literal também corrobora com a possibilidade de exação. Tal imposição tributária preenche todos os requisitos necessários à tributação. Verifica-se quando da cessão de direito sobre bens imóveis que os aspectos da regra matriz de incidência tributária do ITBI, estabelecidos na Constituição Federal de 1988 (Art. 156, II) e no Código Tributário Nacional (Art. 35, III), são atendidos.

Após o cotejo das posições favoráveis e desfavoráveis no que diz respeito a incidência ou não do ITBI sobre a cessão, verificou-se, dentre outras coisas, que a não tributação sobre essa hipótese de incidência, faz com que inúmeras operações continuem acontecendo sem que haja oneração de manifestações econômicas plausíveis de exação, só pelo fato de elas não terem sido registradas. Tal ausência tributária, vai de encontro a segurança jurídica, que deve ser observada por todos os ramos do direito, inclusive o tributário. Sendo assim, não tributar a cessão de direito implica relativizar a previsão legal, desrespeitando seu comando impositivo.

No caso, tal relativização pode ter efeitos nefastos, por representar uma afronta ao exposto texto constitucional e infraconstitucional. Desrespeita, no caso, a tipicidade normativa, que prevê de forma clara todos os requisitos da regra de incidência tributária.

Deve-se entender que o Estado é Democrático e de Direito e que por isso as leis devem ser obedecidas e regidas em prol da sociedade, não podendo o entendimento de tribunais “apagar” uma hipótese de incidência de um imposto tão importante, que é capaz de modificar situações fáticas, mantendo os municípios mais abastecidos frente às necessidades coletivas locais, o que possibilita, inclusive, a busca de uma maior autonomia financeira e política.

Portanto, em face de todo o conteúdo abordado na presente produção, demonstra-se clarividente a possibilidade de tributação das cessões de direitos inerente à propriedade, constituindo ela uma hipótese autônoma da transmissão de bens imóveis (transferência de propriedade), bem como da transmissão dos direitos reais sobre estes bens, na esteira do que pugna a corrente da interpretação econômica: a qual pugna pela incidência da aludida exação, independentemente de registro, posto a manifestação econômica ter se dado antes, no plano dos fatos, independentemente do registro, mero ato formalizador.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. DOU 05.10.1988.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 jun. 2014.

_____. **Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 22 mar. 2014.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 10 ed. Rio de Janeiro: forense, 1993.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal,** São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandinho. **Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI.** in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios Constitucionais.** São Paulo: Max Limonad, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, A.A. **Norma geral antielisiva: art. 116, parágrafo único do CTN constitucionalidade e outros aspectos relevantes.** Brasília, 28 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.aldemario.adv.br/nga.pdf>. Acesso em 34/0/2017.

CONTI, José Mauricio. **Direito Financeiro na Constituição de 1988.** São Paulo: Oliveira Mendes, 1988.

CONSELVAN, Victor de Almeida e SOUZA, Natália Regina Barbosa. **A Substituição tributária por presunção do fato gerador e a violação ao critério da tipicidade cerrada**

do sistema tributário Nacional – Uma abordagem dogmática do Imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos* (ITBI). Disponível em: < <http://www.ojs.ufpi.br/index.php/raj>> Acesso em: jan. 2017.

DENARDI, Sandra Cristina. ITBI - Imposto sobre transmissão de bens imóveis inter vivos. in: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). **Comentários ao código tributário Nacional.** São Paulo: MP editora, 2005.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 6. ed, Forense, 1996.

DE SANTI, Eurico Marcos. **Decadência e prescrição no direito tributário.** São Paulo: Max Limonad, 2000.

DICIONÁRIO de Tecnologia Jurídica. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro.** Vol.IV.18 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas.** v. 4 . 25a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 4. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil.** Direitos Reais. São Paulo: Atlas, vol. 5. p.126.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona, **Novo Curso de Direito Civil, Parte Geral,** 8º edição. Volume 1. Saraiva. São Paulo, 2007.

GOMES, Orlando. **Direitos reais.** 19ª ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI: Doutrina e Prática.** 2 ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOBO, Rogerio Leite. **A antecipação do fato gerador do ITBI inter vivos.** Revista Dialética, n. 85, p. 111, out. 2002.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais –** São Paulo: Quartier, 2010.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ITBI: Imposto sobre transmissão de bens imóveis.** 2 ed. São Paulo: EDIPRO.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil – Direito das coisas,** v.3. São Paulo: SARAIVA, 1975.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007, v.4, p.8.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito de Construir**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

MELO, José Eduardo Soares de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI: Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis**; prefácio Kiyoshi Harada. 2 ed. São Paulo: EDIPRO, 2015.

MEZZOMO, M.C. **Breves apontamentos sobre a incidência do ITBI e IPTU**. Site do Curso de Direito da UFSM. Santa Maria-RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/ITBI-IPTU.htm>>. Acesso em març de 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAVÃO, Ronaldo Carlos, LEI N. 6015: **Dos Registros Públicos interpretados**. 1. ed. . 2012.

PEREIRA, Lafayette Rodrigues. **Direito das Coisas**. 1. ed. atual. Campinas: Russel Editores, 2003.

PINTO JÚNIOR, Moacir. **O fato gerador do ITBI**. Texto confeccionado em 31/07/2006. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3635/O-fato-gerador-do-ITBI>. Acesso em 03/02/2017.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil, v. 1, parte geral**. São Paulo: Saraiva, 1980, p.103.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SAMPAIO, Alcides F. ITBI: **Momento de incidência na compra e venda de imóveis**. In revista dialética de Direito Tributário.

SARAIVA, Liana Sepe. **Momento da ocorrência do fato gerador do ITBI: Imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos***. Disponível em: < <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/files>> acesso em jan. 2017.

SERPA LOPES, Miguel Maria. **Curso de Direito Civil**. v. VI. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1962.

SILVA, De Plácido e. **Dicionário Jurídico Conciso**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em: 27 fev. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em: 27 fev. 2017.

TARTUCE, Flavio. Direito Civil, v.4: **Direito das coisas**/Flávio Tartuce. – 6.ed.rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO.

TAUIL, Roberto A. **Direitos reais sobre imóveis.** Disponível em:<
<http://consultormunicipal.adv.br/artigo/tributos-municipis> > acesso em jan. 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretação e Integração das Normas Tributárias- Reflexões Críticas. In: TORRES, Heleno T. **Tratado de Direito Constitucional tributário: estudos em homenagem à Paulo de Barros Carvalho.** São Paulo: Saraiva, 2005.

VIANA, Marcos Aurélio da Silva. **Comentários ao novo Código Civil: dos direitos reais.** Vol. XVI. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

VENOSA, Sílvio Salvo. **Direito civil: direitos reais.** v. 5. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.